

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Praktická aplikace DPH v akciové společnosti

Practical Application of VAT in a Joint-Stock Company

Student: Bc. Denisa Navrátilová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Denisa Navrátilová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Praktická aplikace DPH v akciové společnosti**
Practical Application of VAT in a Joint-Stock Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základní principy a vývoj DPH
 3. Legislativní postup uplatňování DPH
 4. Praktické uplatňování DPH v akciové společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

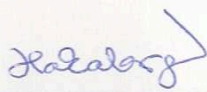
BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011.* 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.
GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby.* 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 25.11.2011
Datum odevzdání: 27.04.2012

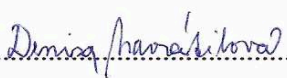



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 5, 6, 8, 9, 11 a 12, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila“.

V Ostravě dne 27. 4. 2012

.....

Bc. Denisa Navrátilová

OBSAH

1.	Úvod.....	5
2.	Základní principy a vývoj DPH	6
2.1.	Základní charakteristika daně z přidané hodnoty.....	6
2.1.1.	Vliv plátcovství daně na konečnou prodejní cenu pro spotřebitele.....	6
2.1.2.	Výhody a nevýhody DPH.....	9
2.2.	Daňová harmonizace	10
2.2.1.	Harmonizace DPH v EU.....	11
2.2.1.1.	Strukturální harmonizace	12
2.2.1.2.	Harmonizace sazeb DPH.....	13
2.3.	Obecné principy DPH	15
2.3.1.	Předmět daně	15
2.3.2.	Územní působnost	15
2.3.3.	Základní pojmy	16
2.3.4.	Daňové subjekty	18
2.3.5.	Místo plnění.....	20
3.	Legislativní postup uplatňování DPH	22
3.1.	Dodání zboží v rámci tuzemska	22
3.1.1.	Základní charakteristika plnění	22
3.1.2.	Povinnost přiznat daň	22
3.1.3.	Výpočet daně	23
3.1.4.	Uvádění údajů do daňového přiznání	25
3.2.	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	25
3.2.1.	Základní charakteristika plnění	25
3.2.2.	Povinnost přiznat daň	27
3.2.3.	Výpočet daně	28
3.2.4.	Uvádění údajů do daňového přiznání	28
3.3.	Dodání zboží do jiného členského státu	29
3.3.1.	Základní charakteristika plnění	29
3.3.2.	Povinnost přiznat osvobození od daně	32
3.3.3.	Povinnost přiznat daň	33
3.3.4.	Uvádění údajů do daňového přiznání a souhrnného hlášení	33
3.4.	Dovoz zboží.....	34
3.4.1.	Základní charakteristika plnění	34
3.4.2.	Povinnost přiznat daň	35
3.4.3.	Výpočet daně	36
3.4.4.	Uvádění údajů do daňového přiznání	38
3.5.	Vývoz zboží.....	38
3.5.1.	Základní charakteristika plnění	38
3.5.2.	Uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží.....	39
3.5.3.	Výpočet daně	41
3.5.4.	Uvádění údajů do daňového přiznání	41
3.6.	Oprava základu daně a výše daně	42
3.6.1.	Povinnost provedení opravy základu daně a výše daně	42
3.6.2.	Opravný daňový doklad.....	42
3.6.3.	Zdaňovací období, ve kterém plátce uvede opravu základu daně a výše daně do daňového přiznání.....	43
3.7.	Oprava výše daně v jiných případech	44
3.8.	Nárok na odpočet daně.....	45

3.8.1.	Nárok na odpočet daně v poměrné výši.....	45
3.8.2.	Nárok na odpočet daně v krácené výši	46
3.8.3.	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně	47
3.8.4.	Oprava odpočtu daně	49
3.8.5.	Vyrovnaní odpočtu daně.....	50
3.8.6.	Úprava odpočtu daně	50
4.	Praktické uplatňování DPH v akciové společnosti	53
4.1.	Charakteristika společnosti	53
4.2.	Obchodování se zbožím v rámci tuzemska	54
4.2.1.	Příklad 1 – Oprava základu daně a výše daně při poskytnutí obrátového bonusu	54
4.2.2.	Příklad 2 – Pořízení zboží v rámci tuzemska od plátce DPH.....	54
4.2.2.1.	Držení daňového dokladu - podmínka uplatnění nároku na odpočet daně	55
4.2.3.	Příklad 3 – Dodání zboží v rámci tuzemska plátcí DPH	57
4.2.4.	Příklad 4 – Dodání zboží v rámci tuzemska se zálohou plátcí DPH	58
4.3.	Obchodování se zbožím v rámci EU	59
4.3.1.	Příklad 5 - Pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě.	59
4.3.2.	Příklad 6 - Dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě.....	60
4.3.2.1.	Doklad jako důkazní prostředek.....	60
4.3.3.	Příklad 7 - Oprava základu daně při dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě.....	62
4.4.	Obchodování se zbožím v rámci třetích zemí	64
4.4.1.	Příklad 8 – Dovoz zboží plátcem DPH.....	64
4.4.1.1.	Přepočtení cizí měny při stanovení základu daně u dovozu zboží.....	65
4.4.2.	Příklad 9 – Vývoz zboží plátcem DPH.....	67
4.5.	Ostatní plnění	67
4.5.1.	Příklad 10 – Nárok na odpočet daně u dlouhodobého majetku používaného pro ekonomickou činnost i pro účely s ní nesouvisející	67
4.6.	Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu	69
4.6.1.	Daňové přiznání k DPH.....	69
4.6.2.	Souhrnné hlášení.....	70
5.	Závěr.....	71
	Seznam použité literatury	73
	Seznam zkratk	78
	Seznam symbolů	
	Seznam obrázků	
	Seznam tabulek	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. ÚVOD

V rámci úsilí o vstup České republiky do Evropské unie, ke kterému došlo dne 1. května 2004, se stala aktuální problematika daňové harmonizace. Zejména bylo nezbytné přizpůsobit systém nepřímých daní, neboť ten je nutný pro fungování společného trhu. Členství v EU se výrazně dotklo především oblasti daně z přidané hodnoty. Z důvodu přizpůsobení se předpisům Evropského společenství byl přijat zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl již několikrát novelizován, přičemž většina novelizací představuje implementaci nových evropských směrnic do právního řádu ČR.

Od roku 2007 je nejdůležitějším předpisem v oblasti uplatňování DPH v členských zemích EU Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Od data účinnosti byl tento předpis již mnohokrát novelizován. DPH je oblast, která prošla vysokým stupněm harmonizace, např. na rozdíl od daní přímých. Komise EU určila tuto daň jedním z předpokladů členství.

Cílem této diplomové práce je teoreticky vymezit legislativní postup uplatňování DPH ve vybraných oblastech, následně ve zvoleném zdaňovacím období provést praktickou aplikaci DPH ve vybrané akciové společnosti a zároveň upozornit na nejčastější chyby plátců v analyzovaných oblastech.

Diplomová práce zahrnuje tři stěžejní části. První část se zaměřuje na základní principy a vývoj v oblasti DPH. Zabývá se obecnou charakteristikou daně z přidané hodnoty, dále také harmonizací DPH v zemích EU. Poslední kapitola této části obsahuje vysvětlení nejdůležitějších pojmů ZDPH. Je zde definován například: předmět daně, daňové subjekty, místo plnění atd.

Druhá část se věnuje legislativnímu postupu uplatňování DPH při spolupráci se subjekty z tuzemska, z Evropské unie a z třetích zemí. Zaměřuje se na základní charakteristiky a povinnosti tuzemského zdanitelného plnění pro oblast obchodování se zbožím, pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, dovozu a vývozu zboží. V této části je rovněž teoreticky vymezena oblast oprav základu a výše daně a také nároku na odpočet daně.

V třetí části je pro snadnější pochopení této problematiky provedena praktická aplikace teoretických poznatků z části druhé na vybrané akciové společnosti. Tato část obsahuje také upozornění na nejčastější chyby plátců v analyzovaných oblastech a návrhy na jejich řešení.

2. ZÁKLADNÍ PRINCIPY A VÝVOJ DPH

2.1. Základní charakteristika daně z přidané hodnoty

Myšlenka zavedení daně z přidané hodnoty se objevila po druhé světové válce. Jako první ji začala používat (s trochu jiným mechanismem) v roce 1954 Francie pod názvem „Taxe sur la valeur ajoutée“. Členské státy EU jsou průkopníky v zavádění této daně. V roce 1967 se směrnicí zavázaly, že DPH bude v jejich daňových systémech jedinou všeobecnou nepřímou daní. DPH na celonárodní úrovni má dnes více jak jedna polovina zemí světa.

Daň z přidané hodnoty byla v ČR zavedena v rámci daňové reformy v roce 1993, kdy nahradila daň z obratu.

DPH lze charakterizovat jako daň:

- všeobecnou – zdanění postihuje všechny prodeje,
- nepřímou – platí ji konečný spotřebitel v cenách zboží a služeb,
- vícefázovou – je ukládána v každé fázi výroby a prodeje,
- neduplicitní – daní se zatěžuje pouze nová výroba, výrobní vstupy se podruhé už nezdaňují.

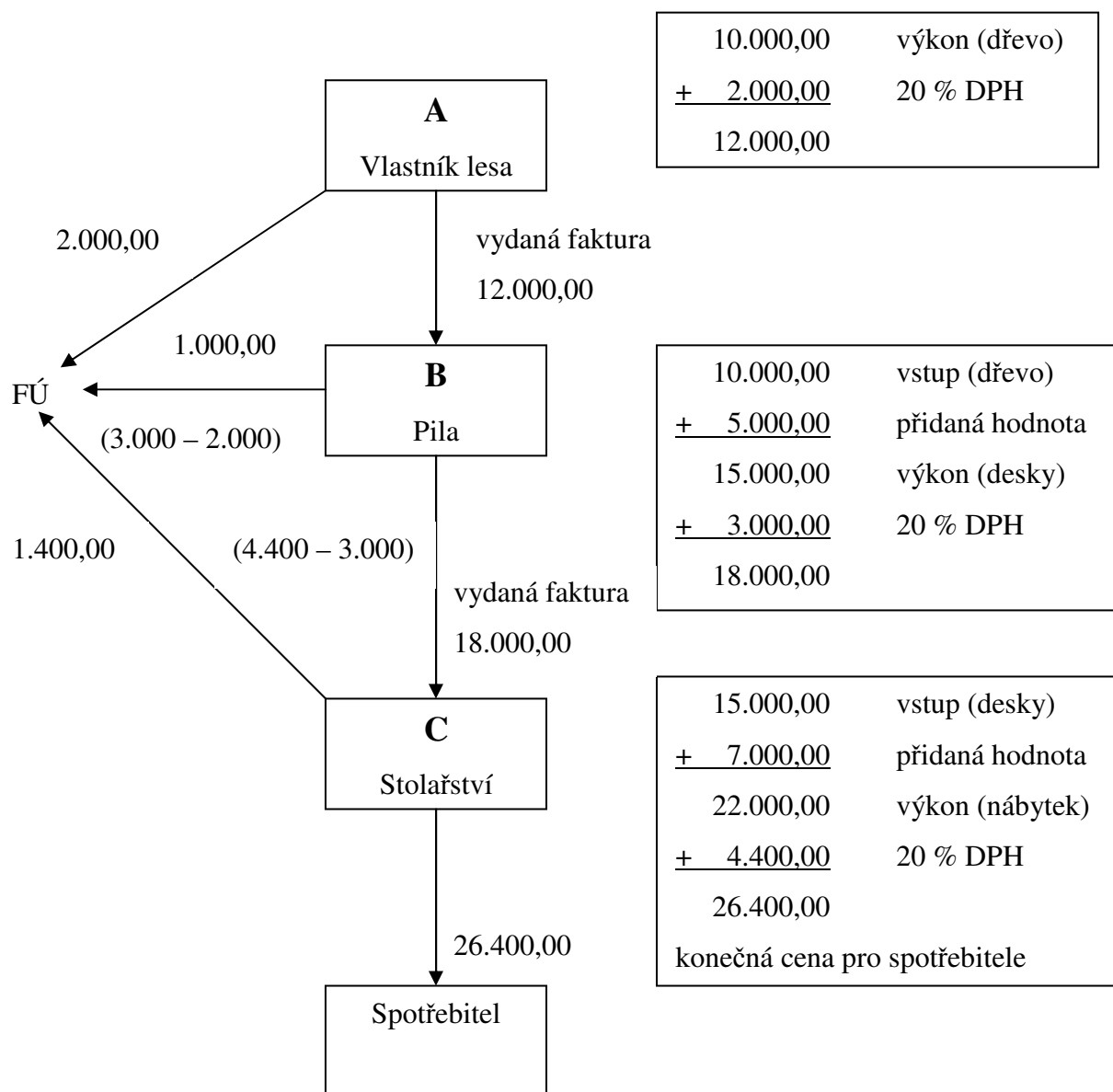
DPH je státu odváděna postupně. Plátce této daně odvede DPH pouze ze své přidané hodnoty, tj. z hodnoty zboží, kterou si přidává k hodnotě zboží nakoupeného.¹

2.1.1. Vliv plátcovství daně na konečnou prodejní cenu pro spotřebitele

Na Obr. 2.1 je zachycena situace, kdy všechny firmy ve výrobním řetězci jsou plátcí daně. Plátce A (vlastník lesa) připočte k hodnotě vstupu, kterým je vytěžené dřevo, DPH ve výši 20 % a následně vystaví fakturu v celkové částce 12.000 Kč. DPH v částce 2.000 Kč odvede plátce A finančnímu úřadu. Příjemce faktury (plátce B – pila) navýší cenu bez daně, která činí 10.000 Kč, o svou přidanou hodnotu (5.000 Kč). Pro odběratele (plátce C – stolařství) vystaví fakturu v částce 18.000 Kč včetně daně. Finančnímu úřadu odvede plátce B rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu (3.000 Kč – 2.000 Kč), DPH tedy odvádí pouze z hodnoty, o kterou výkon zhodnotil. Plátce C (stolařství) postupuje stejným způsobem jako plátce B (pila).

¹ Podrobněji o obecných principech uplatňování DPH viz PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA. 2011: *Quick Reference to European VAT Compliance*. 2011, s. 2-2 – 2-8.

Obr. 2.1 Všechny firmy jsou plátcí DPH (částky jsou uvedeny v Kč)



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně B. 2010.

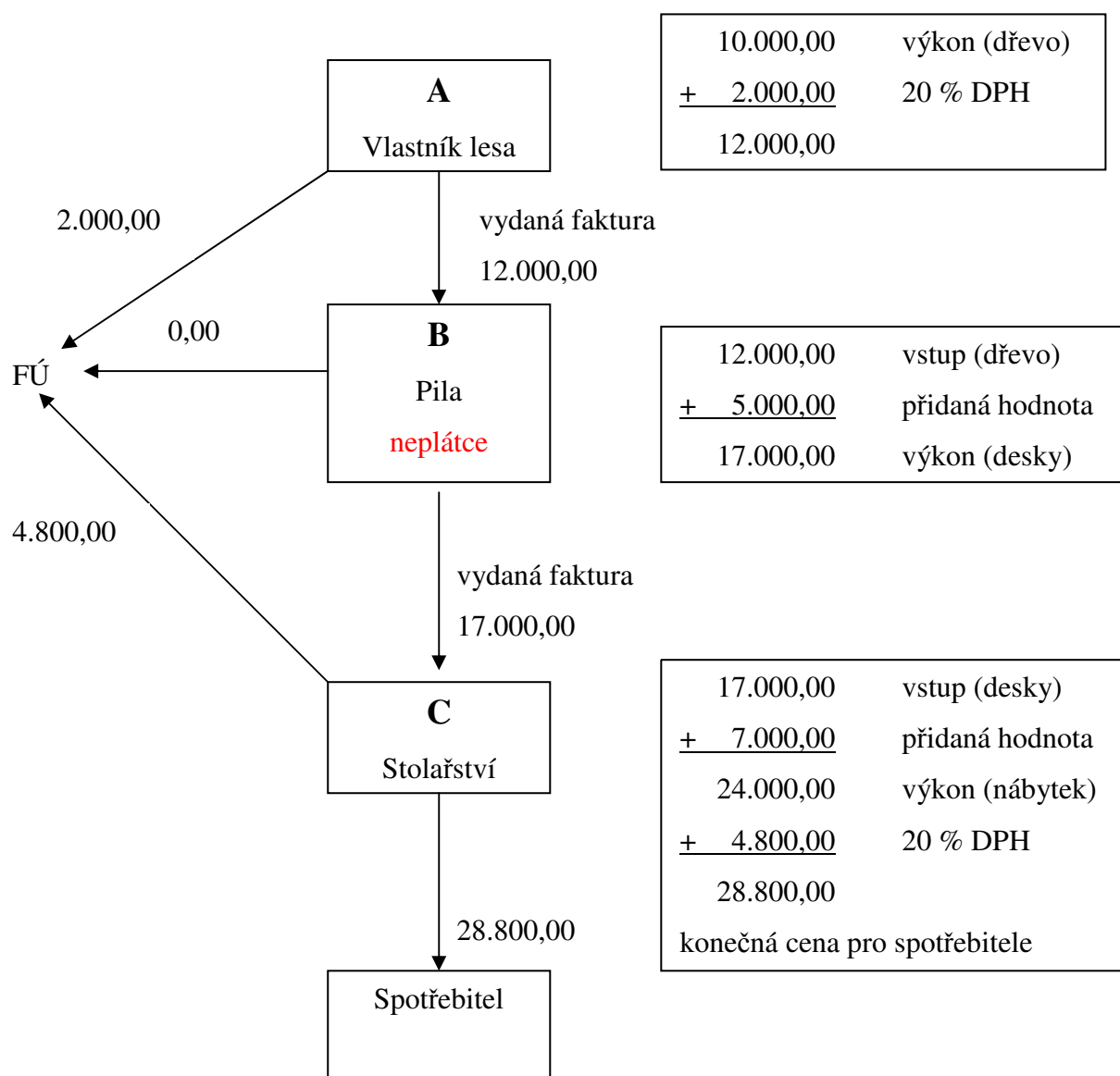
Na Obr. 2.1 vidíme, že konečná cena pro spotřebitele činí 26.400 Kč. V ceně výrobku uhradí DPH ve výši 4.400 Kč. Tato částka představuje součet daňových povinností (daň na výstupu – daň na vstupu) dodavatelů ve výrobním řetězci (viz tab. 2.1).

Tab. 2.1 Výpočet daňové povinnosti

Plátce	DPH na vstupu (v Kč)	DPH na výstupu (v Kč)	Daňová povinnost (v Kč)
A	0	2.000	2.000
B	2.000	3.000	1.000
C	3.000	4.400	1.400
Součet daňových povinností			4.400

Zdroj: Vlastní tvorba

Obr. 2.2 Firma B není plátcem DPH (částky jsou uvedeny v Kč)



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně B. 2010.

Obr. 2.2 znázorňuje situaci, kdy jedna z firem ve výrobním řetězci není registrována jako plátcce DPH. V tomto případě činí konečná cena pro spotřebitele 28.800 Kč. V ceně výrobku nyní zaplatí DPH ve výši 4.800 Kč. Z uvedeného vyplývá, že pro kupujícího není výhodné, pokud se ve výrobním řetězci střídají plátcí a neplátcí daně.

Firmy se snaží pořizovat vstupy za nejnížší možnou cenu a zároveň nabízet své výrobky za částku, která je přijatelná pro spotřebitele. Proto plátcce daně bude nakupovat od plátců, což mu umožní odečíst si daň na vstupu, a své výrobky prodávat taktéž plátcům. Neplátcí daně se budou chovat opačně.

2.1.2. Výhody a nevýhody DPH

Mezi největší výhody DPH patří:²

- neutralita;
- jednoduchá aplikace v mezinárodním obchodě;
- možnost zdanit nejen zboží, ale i služby;
- odolnost proti daňovým únikům;
- výnosnost pro příjmy státu.

DPH je neutrální k volbě jak odběratelů, tak i výrobců. Nediskriminuje žádnou výrobní aktivitu. Zdanění prodejní komodity závisí na výši přidané hodnoty, nikoliv na počtu stupňů zpracování ve výrobním řetězci.

Daň je neutrální k zahraničnímu obchodu, neboť se uvaluje jen na přidanou hodnotu, která byla vytvořena v dané zemi. Vývoz zboží zdanění nepodléhá, dovoz se zdaňuje stejně jako zboží v tuzemsku. Jelikož v jednotlivých zemích, které používají DPH, nejsou shodné sazby této daně, je záměrem dosažení stejných podmínek pro zahraniční konkurenci. Prakticky se k tomuto účelu využívá osvobození od daně s nárokem na odpočet pro vývozce.

Zdaňují se jak služby, tak i zboží. Výjimku představují služby, u nichž je obtížné stanovit přidanou hodnotu (např. primární finanční služby).

Ze samotného mechanismu DPH vyplývá další pozitivní vlastnost, a sice lepší ochrana vůči daňovým únikům. Pokud si firma chce odečíst daň, kterou zaplatila na vstupu, systém daně ji nutí provést kontrolu výše daně u dodavatele. Dodavatelé vědí, že finanční úřad má snadný přístup k dokladům o jejich vstupech a zdanitelných výstupech.

DPH díky své všeobecnosti tvoří značný příjem veřejných rozpočtů.

Mezi nevýhody DPH, pro jejichž dopady se daň v některých zemích nepoužívá, patří:³

- náročnost přechodu na novou daň;
- administrativní náročnost fungování daně;
- obavy ze zvýšení daně.

² ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2008, s. 178 – 179.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 2010, s. 230 – 231.

Proces přechodu na DPH je náročný jak z hlediska administrativního, tak politického. Je potřeba provést registraci plátců a také jejich zaškolení pro správné používání daně. Zavedení DPH znamená výrazný zásah do struktury systému daní příslušné země.

Administrativní nákladnost fungování vyplývá z množství plátců a náročnosti účtování. Malé firmy a drobné podnikatele zákon od daně osvobozuje nebo jim umožňuje využívat jednodušší postupy (např. jednodušší daňové doklady nebo delší zdaňovací období).

Samotné zavedení DPH sebou přináší nebezpečí růstu inflace. Inflační tlaky jsou spojeny spíše s nárůstem daňového výnosu prostřednictvím této daně než s jejím zavedením.

2.2. Daňová harmonizace

V 60. letech minulého století (počátek integračních snah) se v Evropských společenstvích objevuje myšlenka harmonizace daní. Zpočátku byla plánum jak strukturální harmonizace, tak i harmonizace daňových sazeb. Postupem času Evropská komise upustila od celkové harmonizace a začala uvažovat o daňové harmonizaci jen v souvislosti se zavedením a hladkým fungováním jednotného vnitřního trhu. Dnes je hlavním úkolem harmonizace daní zprostředkování volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu mezi členskými státy EU. Otázka, zda je lepší zachovat daňovou konkurenci (existence odlišných daňových systémů a daňových sazeb) nebo usilovat o daňovou harmonizaci, je stále řešena.

„Daňová harmonizace znamená vzájemné přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.“⁴

Každá daň je harmonizována ve třech základních fázích:

- určení daně, kterou je nutno harmonizovat;
- harmonizace základu daně;
- harmonizace daňové sazby.

Mezi hlavní nástroje harmonizace daní v rámci EU patří:

- primární právo EU – Římské dohody z roku 1957, další smlouvy o EU;
- sekundární právo EU – směrnice, nařízení.

Primární právo představují všechny zřizovací smlouvy EU, pozdější smlouvy, které je mění, a rovněž smlouvy rozpočtové i smlouvy o přistoupení nových členů. Je tedy tvořeno akty členských států EU. Toto právo mimo jiné zakazuje uvalovat na dovážené komodity

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2009, s. 93.

vyšší sazby daně, než jaké jsou uvaleny na zboží tuzemské a dále nařizuje připravit harmonizaci DPH.

Sekundární právo tvoří akty orgánů EU na základě zmocnění primárního práva. Pro oblast harmonizace daní jsou konkrétními nástroji zejména směrnice a nařízení. Směrnice je normativní právní akt zavazující výhradně členské státy. Určuje pouze výsledek, který má být dosažen, volba nástrojů k dosažení cíle je ponechána členským státům. Směrnice vymezuje pravidla, která jsou členské státy povinny ve stanovené lhůtě implementovat do svých právních řádů. Nařízení je obecně závazný právní normativní akt jak pro členské státy, tak i pro občany těchto států. Používá se v případě, je-li vyžadována shoda obsahu a formy zákona. Ve srovnání se směrnicemi mají přímý účinek, stávají se tedy okamžitě součástí právních řádů členských států bez nutnosti implementace.

Specifickým nástrojem daňové harmonizace v EU jsou judikáty Soudního dvora Evropské unie. Do národních daňových systémů jsou zapracovány jako rozsudky žalob, jejich interpretace se však podílí na sjednocování výkladu práva. Prostředkem využívaným v této oblasti je řízení o předběžné otázce.

Sbližování národních daňových systémů pomocí implementace směrnic a nařízení se označuje jako pozitivní harmonizace. Jejím výsledkem je platnost stejných pravidel ve všech státech EU. V případě rozsudků Soudního dvora Evropské unie se jedná o negativní harmonizaci. Problém spočívá ve skutečnosti, že negativní harmonizace nevytváří shodná pravidla pro členské státy, a proto ji nelze považovat za nástroj k dosažení harmonizace.

2.2.1. Harmonizace DPH v EU

V období vzniku Evropského společenství byly v Evropě uplatňovány dva různé systémy nepřímého zdanění. Jedinou zemí, která používala systém daně z přidané hodnoty (daň odváděná pouze z přidané hodnoty produkce, tzn. že zdanění nezávisí na délce výrobního řetězce), byla Francie. Ostatní členské státy užívaly kumulativní kaskádový systém daně z obrátu (daň zatěžuje hrubou hodnotu produkce, tzn. že zdanění závisí na počtu stupňů ve výrobním řetězci).

Evropská komise v roce 1960 rozhodla, že členské státy musí nahradit kaskádový daňový systém nepřímého zdanění daní z přidané hodnoty.

Existují dva principy zdaňování systému daně z přidané hodnoty. „Princip země původu znamená, že daň se vybere už v zemi, ze které se dodává či poskytuje zdaňovaná komodita. Při použití tohoto principu se uplatňují sazby platné pro zemi původu. Princip země spotřeby znamená, že daň se vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce

zdanitelného plnění. Z hlediska dodávajícího subjektu jde v této situaci o osvobozené plnění. Při použití tohoto principu se uplatňují sazby platné v zemi spotřeby.“⁵

2.2.1.1. Strukturální harmonizace

„V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích se jednalo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění.“⁶

Poté co Evropská komise rozhodla, že jedinou povolenou všeobecnou nepřímou daní v zemích Evropské unie bude DPH, připravila řadu směrnic.

První směrnice 67/227/EHS z roku 1967 definovala DPH a rovněž stanovila všem členským státům EU přejít na tuto daň do 1. 1. 1970. Směrnice uvádí, že jde o všeobecnou daň ze spotřeby, která se uplatňuje na zboží i služby a určuje se příslušným procentem z prodejní ceny.

Druhá směrnice 67/228/EHS vymezila předmět daně a další základní pojmy jako např. místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytování služeb, plátce daně. „Předmětem daně je prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží.“⁷ Směrnice povolovala speciální režimy pro malé podniky a sektor zemědělství, a také opravňovala členské státy přijímat zvláštní ustanovení zabráňující daňovým podvodům. Rozhodnutí o výši daně bylo rovněž ponecháno v pravomoci členských států.

V některých zemích (např. Belgie, Itálie) způsoboval přechod na DPH značné problémy. Třetí směrnice 69/463/EHS prodlužovala Belgii časový limit implementace do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice 71/401/EHS i Pátá směrnice 72/250/EHS stanovila Itálii dobu implementace do konce roku 1973.

Základní směrnicí v oblasti harmonizace DPH je tzv. Šestá směrnice 77/388/EHS. Dokument podává jednotný výklad základních pojmů: předmět daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a místo zdanitelného plnění. „Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění.“⁸ Ke dni zrušení (31. 12. 2006) byla směrnice více než třicetkrát novelizována, což potvrzuje skutečnost, že se jedná skutečně o zásadní dokument pro tuto oblast.

⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 2010, s. 118 – 119.

⁶ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008, s. 36.

⁷ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008, s. 37.

⁸ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008, s. 39.

S účinností od 1. 1. 2007 byla uvedena v platnost Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (tzv. recast Šesté směrnice). Dokument neposkytuje věcné změny, neboť se jedná pouze o přepracování Šesté směrnice, která se díky svým častým novelizacím stala nepřehlednou a komplikovanou. Směrnice zahrnuje 15 hlav a celkem 12 příloh. Hlavy se dále člení na kapitoly a kapitoly na články, kterých je dohromady 414. Příloha č. III uvádí položky, které mohou být předmětem snížené sazby daně. K 31. 12. 2009 došlo ke zrušení přílohy č. IV., která vyjmenovávala služby, u nichž lze aplikovat sníženou sazbu daně. Od 1. 1. 2010 se tyto služby staly součástí přílohy č. III. To znamená, že sníženou sazbu daně lze uplatňovat u všech služeb, které byly dříve součástí přílohy č. IV. Pro plátce je orientace v tomto předpisu významná, neboť pokud zákon o DPH není v souladu s touto směrnicí a pro daňový subjekt se postup dle této směrnice jeví výhodnější, je možné využít její aplikace. Tento předpis byl již také mnohokrát novelizován: např. směrnicí 2008/9/ES (určuje prováděcí pravidla pro případ vrácení daně osobám povinným k dani, které jsou usazeny v jiném členském státě), směrnicí 2008/117/ES (cílem je snížit daňové úniky u plnění, ke kterým dochází uvnitř Společenství), nebo směrnicí 2009/162/EU (týká se rozšíření zvláštního režimu aplikovaného pro dodání plynu a elektřiny a pro poskytování souvisejících služeb).

2.2.1.2. Harmonizace sazeb DPH

„Strukturální harmonizace byla tedy úspěšně splněna zavedením jednotného systému nepřímého zdanění (implementací Šesté směrnice do národních daňových soustav). Druhý krok spočívající v harmonizaci daňových sazeb, byl taktéž velmi složitý.“⁹ Příčinou jsou především následující problémy:

- zásah do národní suverenity členských států;
- nemožnost ovlivňovat agregátní poptávku a nabídku;
- ohrožení příjmové stránky státního rozpočtu, a to v případě, že nepřímé daně tvoří velkou část těchto příjmů;
- národní tradice.

Evropská komise měla za úkol sjednotit pásma pro daňové sazby i počet daňových sazeb. Bylo rozhodnuto o používání modelu DPH se dvěma sazbami daně, a to základní a sníženou. Složitější situaci představovalo jednání ohledně daňových pásem. V roce 1989

⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008, s. 42.

Evropská komise navrhla standardní sazbu ve výši 14 % až 20 % a sníženou sazbu v rozmezí 4 % až 9 %.

Směrnice 91/680/EHS zrušila daňové hranice mezi jednotlivými členskými státy. Došlo k nahrazení dovozu a vývozu v rámci EU systémem intrakomunitárního plnění. Pouze při obchodování se třetími zeměmi (země mimo EU) je i nadále používán systém dovozu a vývozu. Nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi původu, výjimku tvoří pouze pořízení nového dopravního prostředku.

Směrnice 92/77/EHS, která nabyla účinnost 1. 1. 1993, stanovila minimální hranice pro sníženou sazbu 5 % a pro standardní sazbu 15 %. Dále určila, že mohou existovat pouze dvě snížené sazby. Součástí obsahu této směrnice bylo také vymezení přechodného období, v rámci něhož měly členské státy povoleno použít sníženou sazbu daně nižší než 5 %. Směrnice 2010/88/EU prodloužila toto období do 31. 12. 2015.

Tab. 2.2 Sazby daně z přidané hodnoty v % k 1. 1. 2012

Stát	Super snížená sazba	Snížená sazba	Standardní sazba
Belgie	-	6; 12	21
Bulharsko	-	9	20
Česká republika	-	14	20
Dánsko	-	-	25
Německo	-	7	19
Estonsko	-	9	20
Řecko	-	6,5; 13	23
Španělsko	4	8	18
Francie	2,1	5,5; 7	19,6
Irsko	4,8	9; 13,5	23
Itálie	4	10	21
Kypr	-	5; 8	15
Lotyšsko	-	12	22
Litva	-	5; 9	21
Lucembursko	3	6; 12	15
Maďarsko	-	5; 18	27
Malta	-	5; 7	18
Nizozemí	-	6	19
Rakousko	-	10	20
Polsko	-	5; 8	23
Portugalsko	-	6; 13	23
Rumunsko	-	5; 9	24
Slovinsko	-	8,5	20
Slovensko	-	10	20
Finsko	-	9; 13	23
Švédsko	-	6; 12	25
Velká Británie	-	5	20

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. 2012 [cit. 2012-03-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

2.3. Obecné principy DPH

2.3.1. Předmět daně

Předmět DPH je obecně definován v § 2 odst.1 ZDPH:

- a) *dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku;*
- b) *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku;*
- c) *pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani;*
- d) *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (zboží odeslané do tuzemska ze třetí země).*

Vyjmenovaná plnění se stávají předmětem daně, pokud jsou splněny následující čtyři podmínky: plnění jsou uskutečněna osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, za úplatu, místo plnění se nachází v tuzemsku.

Plnění, která jsou předmětem daně se člení na dvě základní skupiny:

- *uskutečněná plnění – plnění, která jsou uskutečňována plátcem ve prospěch jiné osoby. Tato plnění se dále dělí na zdanitelná plnění podléhající buď snížené (14 %) nebo základní (20 %) sazbě daně a plnění osvobozená od daně s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně na vstupu.*
- *přijatá plnění – plnění, která jsou plátcí poskytována jinou osobou.*

2.3.2. Územní působnost

Podle § 3 odst. 1 se pro účely ZDPH rozumí:

- *tuzemskem území České republiky, součástí je také území svobodných celních skladů a svobodných celních pásem;*
- *třetí zemí území mimo území Evropského společenství, tj. území států, které nepatří mezi členy Evropského společenství;*
- *území Evropského společenství území stanovené příslušným právním předpisem Evropské unie.*

Zákon dále vyjmenovává ta území členských států, která se pro účely DPH považují za třetí zemi, i když jsou součástí celního území Evropského společenství (např. Kanárské ostrovy nebo Normanské ostrovy).

Za třetí zemi se rovněž považují některá území, přestože nepatří do celního území Evropského společenství (např. ostrov Helgoland nebo Ceuta).

ZDPH uvádí také území, na které se pohlíží jako na území některého členského státu, tzn. že dodání zboží z těchto území do členských států EU nepředstavuje dovoz zboží, nýbrž pořízení zboží z jiného členského státu. Jedná se např. o území Monackého knížectví, které je chápáno jako území Francouzské republiky.

2.3.3. Základní pojmy

Základní pojmy, se kterými se v ZDPH nejčastěji setkáváme, jsou vymezeny v § 4. Pro plátce je správné pochopení významu těchto pojmů důležité pro schopnost bezchybně určit předmět daně. Novela ZDPH k 1. 4. 2011 vypouští definice některých pojmů především z důvodu nadbytečnosti, neboť jejich vymezení je součástí jiných ustanovení zákona. Jedná se například o pojmy: daň na vstupu, daň při dovozu a při pořízení zboží, odpočet daně, osvobození od daně s nárokem resp. bez nároku na odpočet daně, plátce daně a osoba identifikovaná k dani. K 1. 1. 2012 došlo k rozšíření § 4 o pojem technické zhodnocení. Pro účely této diplomové práce jsou dále uvedeny definice pouze vybraných pojmů.

Úplata – částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění (odst. 1 písm. a). Nepeněžním plněním se rozumí placení např. ve formě zboží nebo služby.

Jednotková cena – cena za měrnou jednotku množství zboží nebo cena za službu anebo nemovitost (odst. 1 písm. b). Tato cena patří mezi povinné náležitosti daňového dokladu, tzn. že plátce ji musí na dokladu vždy uvést.

Daň na výstupu – daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění (odst. 1 písm. c). Definice zahrnuje daň jak z plnění tuzemských, tak intrakomunitárních. Součástí je i daň při dovozu zboží a také daň z plnění, která jsou uskutečněna ze třetích zemí. Daní na výstupu se rozumí rovněž daň, která vzniká, pokud osoba uskutečňující zdanitelné plnění přenáší daňovou povinnost na osobu, která je příjemcem plnění (např. dodání zlata, od 1. 1. 2012 také u stavebnictví).

Vlastní daňová povinnost – daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období (odst. 1 písm. d).

Nadměrný odpočet – *daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období* (odst. 1 písm. e).

Správce daně – *příslušný finanční úřad*, a to v případě zdanitelných plnění, kdy místo plnění se nachází v tuzemsku, dále u plnění, kdy poskytovatel plnění přenáší povinnost přiznat daň na příjemce a také pro případy intrakomunitárních dodávek zboží. Výjimku představuje pouze dovoz zboží do tuzemska, kdy správcem daně je příslušný celní úřad. (odst. 1 písm. f).

Místo podnikání – *adresa fyzické osoby povinné k dani zapsaná jako místo podnikání v obchodním rejstříku nebo jiné obdobné evidenci, popřípadě místo jejího pobytu* (odst. 1 písm. j). Toto vymezení je důležité nejen pro registraci fyzické osoby, ale i pro určení místa plnění při poskytování služeb.

Provozovna – *místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti* (odst. 1 písm. k).

Zboží – *věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda* (odst. 2). Peníze a cenné papíry nejsou považovány za zboží. Výjimku tvoří peníze, které jsou dodány výrobcem České národní bance nebo pro sběratelské účely. Pokud jde o cenné papíry, výjimku představují ty, které jsou dodány v listinné podobě výrobcem emitentovi. Tyto cenné papíry patří mezi výrobky polygrafické a ZDPH je považuje za zboží.

Obchodní majetek – *souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností* (odst. 3 písm. c). Novela ZDPH s účinností od 1. 4. 2011 vypouští z definice pro nadbytečnost povinnost plátce o tomto majetku účtovat nebo zachytit údaje o něm v evidenci, protože tato povinnost vyplývá přímo z ustanovení § 100 odst. 2. Plátce má možnost vést evidenci obchodního majetku buď v rámci účetnictví nebo samostatně.

Přepočet cizí měny na českou měnu – *použije se kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně* (odst. 4). Plátce má možnost použít buď kurz pevný nebo denní podle toho, jaký kurz si účetní jednotka zvolí. Výjimkou je přepočet cizí měny na českou měnu při dovozu zboží, kde se používá kurz celní.

2.3.4. Daňové subjekty

Osoby povinné k dani

Osobou povinnou k dani se dle § 5 odst. 1 ZDPH rozumí *fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*. Zákon teritoriálně nevymezuje okruh osob povinných k dani. Jedná se nejen o tuzemské podnikatelské subjekty, ale také o zahraniční osoby povinné k dani, osoby registrované k dani v jiném členském státě a další osoby, které nejsou podnikateli, avšak samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. *Za osobu povinnou k dani se považuje i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti*.

Za ekonomickou činnost se považuje činnost, kterou osoby povinné k dani (výrobci, obchodníci, osoby poskytující služby) uskutečňují soustavně. Ekonomickou činností je rovněž využívání hmotného a nehmotného majetku, je-li využíván soustavně a za účelem dosažení příjmů. Naopak ekonomickou činností není činnost zaměstnanců a jiných osob vykonávaná v pracovněprávním vztahu, ani činnosti zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti a rovněž činnosti zdaňované jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně (např. příjmy za autorské příspěvky).

Podle § 5 odst. 3 ZDPH *stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízení zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu*. Za osoby povinné k dani se považují v případě, že při své činnosti výrazně narušují hospodářskou soutěž nebo uskutečňují činnosti vyjmenované v příloze č. 3 ZDPH (např. reklamní služby nebo doprava vody, plynu, elektřiny).

Samostatnou osobou povinnou k dani je rovněž i skupina osob. Dle § 5a odst. 1 ZDPH se skupinou rozumí *skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce*. Skupinu tedy nemohou tvořit ty části, jenž jsou umístěny mimo tuzemsko. Každá osoba se může stát členem jen jedné skupiny. Člen skupiny se nesmí stát zároveň účastníkem sdružení bez právní subjektivity. Za skupinu je oprávněn jednat její zastupující člen. Za povinnosti skupiny odpovídají všichni členové skupiny společně a nerozdílně.

Za spojené osoby se považují kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. Kapitálově spojené osoby jsou podle § 5a odst. 3 ZDPH *osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna*

osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob. Jinak spojenými osobami se dle § 5a odst. 4 ZDPH rozumí *osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.* Jde např. o jednatele společnosti anebo osobu, jenž je jiným statutárním orgánem.

Osoby osvobozené od uplatňování daně

Podle § 6 odst. 1 ZDPH se za osobu osvobozenou od uplatňování daně považuje *osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.* Tato osoba se může stát plátcem daně dobrovolně na základě vlastní žádosti. Toto ovšem neplatí pro osoby povinné k dani, pokud uskutečňují jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Pro subjekty z jiných států platí, že se stávají plátcí, jakmile zahájí v tuzemsku ekonomickou činnost (pokud nemohou přenést povinnost přiznat daň na příjemce služby) nebo dnem založení provozovny v tuzemsku. Povinnost registrace k dani se nevztahuje na provozovny, které uskutečňují pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.

Do obratu se zahrnují úplaty bez daně, jenž náleží osobě povinné k dani za plnění, která tato osoba uskutečnila v tuzemsku. Jedná se o úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a rovněž plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud tato plnění nepatří mezi doplňkové činnosti prováděné pouze příležitostně. Naopak do obratu se nezahrnují úplaty za plnění uskutečněná mimo tuzemsko a rovněž úplaty z prodeje dlouhodobého majetku.

Osoby identifikované k dani

Osobou identifikovanou k dani se podle § 96 odst. 1 ZDPH stává *právníká osoba nepovinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč.* Jedná se tedy o osobu, jenž neuskutečňuje ekonomickou činnost. OID se stává ke dni, kdy byla zákonem stanovená částka překročena. Přihlášku k registraci musí podat místně příslušnému správci daně do 15 dnů ode dne překročení hodnoty 326 000 Kč.

Dle § 96 odst. 2 ZDPH je OID rovněž *právníká osoba nepovinná k dani, která v tuzemsku pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je*

předmětem spotřební daně. OID se stává tato osoba dnem, kdy bylo uvedené zboží poprvé dodáno. Přihlášku k registraci je nutno podat do 15 dnů ode dne prvního pořízení zboží.

Právnícká osoba, která není osobou povinnou k dani, se může zaregistrovat jako plátcе daně dobrovolně, i když celková hodnota za pořízené zboží v běžném kalendářním roce nepřesáhne částku 326 000 Kč. OID se stává k datu účinnosti, který je uveden na rozhodnutí o registraci. Přihlášku k registraci může podat tato osoba kdykoliv.

2.3.5. Místo plnění

Pro aplikaci DPH je místo plnění velmi důležité. Určuje zejména, kde se nachází místo zdanění, tj. stát, na jehož území má být daň přiznána a zaplácena. Pravidla pro správné stanovení místa plnění jsou uvedena v § 7 až § 12 ZDPH.

Vzhledem k tématu mé diplomové práce je dále zmíněna charakteristika místa plnění při dodání zboží, při pořízení zboží z jiného členského státu, při dovozu zboží a vývozu zboží.

Místo plnění při dodání zboží

Místem plnění při dodání zboží se zabývá § 7 ZDPH. Rozlišují se tyto případy dodání zboží: bez odeslání či přepravy, s odesláním nebo přepravou, dodání spojené s instalací či montáží.

Místo plnění u dodání zboží bez odeslání nebo přepravy je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (odst. 1). Typický příklad dodání bez odeslání či přepravy představuje prodej zboží v maloobchodě.

Místem plnění při dodání zboží s odesláním nebo přepravou je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná (odst. 2). Přeprava může být zajištěna prodávajícím, kupujícím či třetí osobu, kterou může k tomuto úkonu zmocnit jak prodávající, tak kupující. V praxi se většinou jedná o spediční firmu nebo přímo o dopravce. V § 7 odst. 2 ZDPH je rovněž definováno místo plnění, pokud se odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat ve třetí zemi, tzn. jedná se o dovoz zboží. V tomto případě, se za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

Pokud je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží, považuje se za místo plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno (odst. 3). Podmínkou je, že montáž či instalaci provede dodavatel sám nebo jím zmocněná třetí osoba.

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Místo plnění při pořízení zboží je definováno v § 11 ZDPH. Obecně platí, že *za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po skončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli* (odst. 1). Pořízení zboží je předmětem české DPH jen tehdy, pokud se místo plnění nachází v tuzemsku, tzn. že přeprava nebo odeslání musí být ukončeny v ČR.

Místo plnění při dovozu zboží

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství (§ 12 odst. 1). Stanovení místa plnění při dovozu nezakládá daňovou povinnost, a proto se jedná pouze o teoretické vymezení místa plnění.

V § 12 odst. 2 ZDPH je dále stanoveno, že *pokud má zboží při vstupu na území Evropského společenství postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření*.

Místo plnění při vývozu zboží

Při určení místa plnění u vývozu zboží se postupuje podle stejných pravidel jako u dodání zboží, tj. podle § 7 ZDPH. Vývoz zboží vlastně představuje dodání zboží s přepravou či odesláním. Jde tedy o plnění, jehož místo plnění se nachází tam, kde se doprava nebo odeslání začíná realizovat. Jestliže přeprava či odeslání započala v tuzemsku, je vývoz zboží předmětem české DPH. Český plátce, pokud je současně vývozcem zboží, si může uplatnit osvobození od daně při vývozu zboží.

3. LEGISLATIVNÍ POSTUP UPLATŇOVÁNÍ DPH

3.1. Dodání zboží v rámci tuzemska

3.1.1. Základní charakteristika plnění

§ 13 ZDPH uvádí definici dodání zboží, případně která plnění se pokládají za dodání zboží za úplaty. Tento paragraf rovněž vyjmenovává plnění, která nelze považovat za dodání zboží, a proto nejsou ani předmětem daně.

Podle § 13 odst. 1 ZDPH se *dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Abychom mohli hovořit o dodání zboží, je nutné splnit základní podmínku, a sice musí dojít alespoň k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Změna vlastnictví nemusí nutně nastat. Jedná se například o situaci, při níž vlastník zboží převede právo nakládat se zbožím na jinou osobu, kterou popřípadě zmocní k prodeji zboží. Typickým příkladem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník je vztah osob v rámci finančního pronájmu. Správce daně zjistí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník z dohod sjednaných mezi osobami.

3.1.2. Povinnost přiznat daň

Den uskutečnění zdanitelného plnění a den vzniku povinnosti přiznat daň při dodání zboží je definován v § 21 ZDPH. Dle odst. 1 *je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve*. Plátce má zároveň povinnost uvést přiznanou daň do daňového přiznání za zdaňovací období, kdy mu povinnost přiznat daň vznikla. Podle ZDPH vzniká pro plátce povinnost přiznat daň z jakékoliv úplaty přijaté před datem uskutečnění zdanitelného plnění (např. ze zálohy, z dotace k ceně). Pokud plátce nevede účetnictví, má povinnost přiznat daň k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Jestliže ale tento plátce přizná daň ke dni přijetí úplaty, vzniká mu povinnost daň odvést.

Dle § 21 odst. 3 ZDPH *se zdanitelné plnění při dodání zboží považuje za uskutečněné:*

- a) *dnem dodání při prodeji podle kupní smlouvy – tzn. ke dni převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník,*
- b) *dnem převzetí v ostatních případech – např. dodání zboží občanovi dle občanského zákoníku,*
- c) *dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě nebo*

d) *dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem* – např. leasing s povinností odkoupit předmět smlouvy.

Pokud plátce uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, má povinnost vystavit daňový doklad, a to do 15 dnů ode dne uskutečnění těchto plnění nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty, pokud její přijetí předchází uskutečnění zdanitelného plnění. Zákon rovněž uvádí, že údaje o základu daně a dani je nutno na daňových dokladech uvádět v české měně. Jestliže se plátcí v ČR dohodnou na úhradě v cizí měně, pak je nutné vytvořit vnitřní směrnici a stanovit systém přepočtu cizí měny na českou měnu. Dle rozhodnutí účetní jednotky je možné použít buď pevný kurz nebo denní kurz. Plátce je povinen postupovat podle ustanovení § 4 odst. 4 ZDPH, které stanoví, *že pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně*. I plátce, který nevede účetnictví, pokud přizná daň z přijaté úplaty, musí vystavit daňový doklad.

Daňový doklad je třeba vystavit i v situaci, kdy záloha tvoří 100 % hodnoty plnění. Tento doklad totiž zachycuje datum uskutečnění zdanitelného plnění. Na konečném daňovém dokladu se pak vykazuje nulový základ daně. Pokud by záloha převyšovala hodnotu plnění, pak by byl na daňovém dokladu uveden základ daně v záporné části.

Nejčastěji používaným daňovým dokladem v rámci tuzemských plnění je běžný daňový doklad. Náležitosti dle § 28 odst. 2 ZDPH, které musí tento doklad obsahovat, jsou uvedeny v příloze č. 1 ve vzorovém běžném daňovém dokladu. Dalšími daňovými doklady, se kterými účetní jednotka pracuje, jsou zejména zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, doklad o zaplacení, platební kalendář a doklad o použití.

3.1.3. Výpočet daně

Základ daně u tuzemských zdanitelných plnění definuje § 36 odst. 1 ZDPH. Dle tohoto ustanovení *je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*. Jde tedy o částku sníženou o daň, ta se následně vypočte jako přírážka ve výši odpovídající příslušné sazbě daně.

§ 36 odst. 2 ZDPH uvádí postup určení základu daně pro případ předem přijaté úplaty. *Základ daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté*

úplaty snížená o daň. Daň z přijaté úplaty lze vypočítat jak z částky včetně daně, tak i z částky v úrovni bez daně.

Do základu daně se zahrnují také následující položky: jiné daně, dávky, cla, ekologické daně, dotace k ceně, spotřební daně (s výjimkou zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně), vedlejší výdaje (zejména náklady na přepravu, pojištění a balení). Při poskytnutí služby je součástí základu daně rovněž i materiál, který přímo souvisí s poskytnutou službou.

V současné době se v ČR uplatňují u zdanitelných plnění dvě sazby DPH a to:

- základní ve výši 20 %,
- snížená ve výši 14 %.

U zboží a služeb se obecně používá základní sazba daně. Snížená sazba se aplikuje na zboží uvedené v příloze č. 1 ZDPH a na služby vyjmenované v příloze č. 2 k ZDPH.

Výpočet daně závisí na způsobu, jakým je stanovena cena za zdanitelné plnění. Pokud je známa cena bez daně, jde o tzv. metodu „zdola“. Daň se vypočte dle § 37 odst. 1 ZDPH pomocí vzorce:

$$\text{daň} = \text{cena bez daně} \cdot \text{koeficient.}$$

Pro určení výše koeficientu se použije vztah, v jehož čitateli se nachází příslušná sazba daně (základní, snížená) a ve jmenovateli číslo 100. Cena včetně daně představuje součet ceny bez daně a vypočtené daně.

V případě, že je známa cena včetně daně, jedná se o tzv. metodu „shora“. Daň se určí dle § 37 odst. 2 ZDPH pomocí vzorce:

$$\text{daň} = \text{cena včetně daně} \cdot \text{koeficient.}$$

Koeficient se vypočte podle vztahu, jehož číselník zahrnuje příslušnou sazbu daně a jmenovatel součet čísla 100 a údaje v čitateli. Cena bez daně se stanoví jako rozdíl ceny s daní a vypočtené daně.

U obou metod stanovení výše DPH se vypočtené koeficienty zaokrouhlují na čtyři desetinná místa. Daň se buď uvádí v haléřích, anebo se zaokrouhluje na celé koruny.

Plátcí může vzniknout povinnost přiznat daň již z úplaty, která byla přijata před uskutečněním zdanitelného plnění. Částka daně se pak vypočte z rozdílu mezi úplatou, kterou má plátců získat za jím uskutečněné zdanitelné plnění, a předem přijatými úplatami.

3.1.4. Uvádění údajů do daňového přiznání

Český plátce, který dodává zboží v rámci tuzemska, má povinnost přiznat daň bez ohledu na skutečnost, zda je zboží dodáno plátcí či neplátcí. Daň na výstupu plátce uvádí podle použité sazby daně buď do ř. 1 (základní sazba daně), nebo do ř. 2 (snížená sazba daně).

Jestliže český plátce nakupuje zboží od jiného tuzemského plátce, vykáže toto přijaté zdanitelné plnění do ř. 40, pokud se na zboží aplikuje základní sazba daně, nebo do ř. 41, pokud zboží podléhá snížené sazbě.

3.2. Pořízení zboží z jiného členského státu

3.2.1. Základní charakteristika plnění

Při pořízení zboží z jiného členského státu EU se může česká firma, která je plátce DPH, dostat do dvou základních situací:

1. pořízení zboží od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě;
2. pořízení zboží od osoby, která je registrována k dani v jiném členském státě.¹⁰

Pořízení zboží od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě

Zboží je nakupováno českým plátcem daně od dodavatele, který není osobou registrovanou k DPH. S výjimkou pořízení nových dopravních prostředků, nelze pořízení tohoto zboží považovat za pořízení zboží z jiného členského státu podle definice ve smyslu § 16 odst. 1 ZDPH. Tento obchodní případ lze ztotožnit s nákupem zboží od neplátce v tuzemsku. V praxi se s touto situací však příliš často nesetkáváme, neboť většina členských států má velmi nízký nebo i žádný limit pro povinnou registraci. Při stanovení místa plnění se vychází z pravidel pro určení místa plnění při dodání zboží. V tomto případě se místo plnění nenachází na území ČR. Tato transakce není tedy předmětem české DPH a český plátce ji neuvádí v daňovém přiznání. Jak odběratel, tak dodavatel nejsou osobou povinnou odvést daň v ČR.

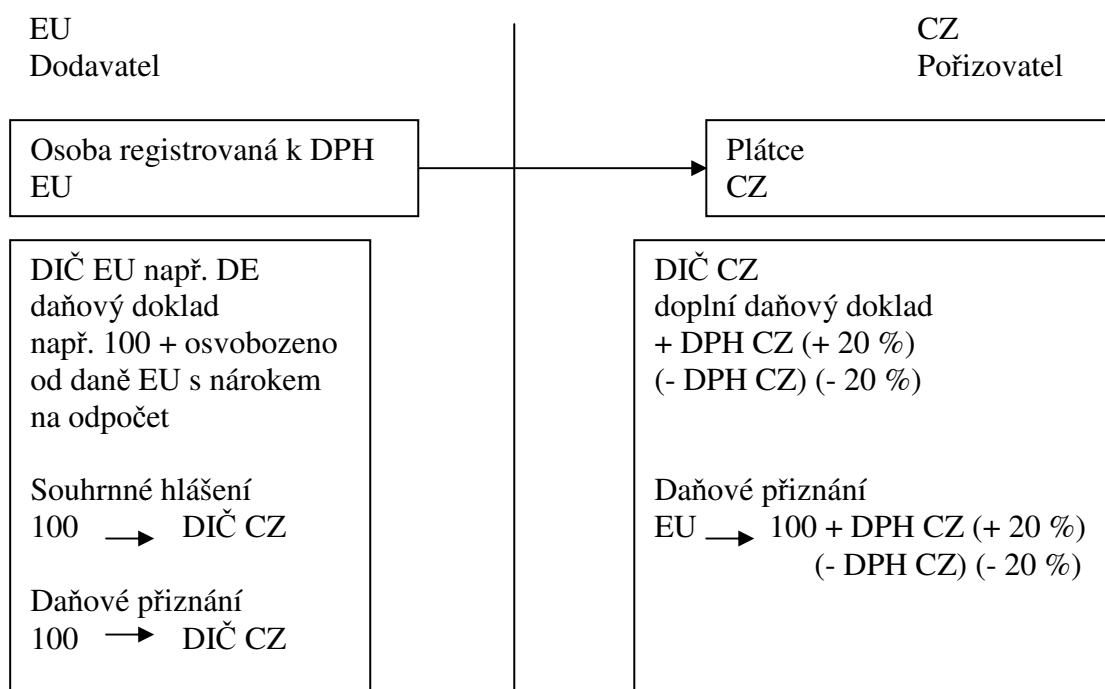
Pořízení zboží od osoby, která je registrována k dani v jiném členském státě

Za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje jen pořízení zboží od dodavatele, který je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě. Podle § 16 odst. 1 ZDPH se pořízením zboží rozumí *nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby*

¹⁰ Podrobněji o principech uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek zboží viz PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA. 2011: *Quick Reference to European VAT Compliance*. 2011, s. 3-10 – 3-16.

registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Tento případ pořízení zboží je předmětem české daně. Pořizovatel zboží, český plátce, je povinen přiznat daň na výstupu a zároveň má i nárok na odpočet daně na vstupu. Dodavatel zboží, osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě, vystaví doklad a uplatní osvobození od daně.

Obr. 3.1 Pořízení zboží z EU do ČR od osoby registrované k dani v jiném členském státě



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. 2010.

„Popsaný základní postup se tedy uplatní za následujících podmínek:

- kupující je osoba registrovaná k DPH v ČR,
- prodávající je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě,
- zboží je fyzicky přemístěno z jiného členského státu do ČR,
- nejedná se o vícestranný obchod.“¹¹

Podle § 16 odst. 1 ZDPH se pořizovatelem rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Charakteristika této osoby není blíže určena. Může se tedy jednat o různé

¹¹ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2010, s. 12.

osoby: občany, neziskové organizace, plátce, osoby identifikované k dani, osoby povinné k dani v jiném členském státě, zahraniční osoby. Přepravu zboží může uskutečňovat jak dodavatel, tak pořizovatel nebo zmocněná osoba.

Pořízením zboží z jiného členského státu není:

- dodání zboží s instalací či montáží;
- dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu soustavami nebo sítěmi, a to osobou, jenž zboží dodává či zmocněnou osobou;
- zasílání zboží;
- přemístění obchodního majetku do tuzemska z jiného členského státu;
- nabytí vratného obalu, pokud je pořízen za úplatu.

3.2.2. Povinnost přiznat daň

Při pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, má povinnost přiznat a zaplatit daň pořizovatel zboží. Dodavatel tedy přenáší daňovou povinnost na odběratele. Povinnost přiznat daň na výstupu vzniká dnem vystavení daňového dokladu. Pokud ale není daňový doklad vystaven do 15. dne měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, je povinen přiznat daň pořizovatel k tomuto 15. dni.

Den pořízení v praxi představuje den dodání, tj. datum, kdy na pořizovatele přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Za datum vystavení daňového dokladu je považován den, kdy pořizovatel zboží doplní na doklad stanovené náležitosti. Jedná se o tyto údaje:

- datum, kdy bylo zboží pořízeno;
- sazba daně (základní 20 % nebo snížená 14 %);
- výše daně (daň se uvádí v korunách a haléřích nebo se zaokrouhluje na celé koruny);
- datum, k němuž byly tyto údaje doplněny.

Uvedené údaje musí plátce doplnit do 15 dnů ode dne, kdy došlo k pořízení zboží, resp. do 15 dnů od obdržení dokladu, pokud jej neobdržel do 15 dnů ode dne pořízení zboží.

Doklad vystavený při pořízení zboží z jiného členského státu musí obsahovat údaje vyjmenované v § 35 odst. 1 ZDPH. Náležitosti dle uvedeného paragrafu, které by na doklad měl uvést dodavatel zboží, jsou obdobné náležitostem běžného daňového dokladu. Vzorový daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu EU je součástí přílohy č. 2.

3.2.3. Výpočet daně

Základem daně u pořízení zboží je úplata, kterou má pořizovatel takového plnění poskytnout dodavateli. Daň se vypočte metodou „zdola“, tj. z částky bez daně. Tato metoda používá pro určení daně součin základu daně (úplata bez daně) a koeficientu. Koeficient se určí jako podíl, v jehož čitateli se nachází příslušná výše sazby daně (základní nebo snížená) a ve jmenovateli číslo 100. Vypočtená výše daně se uvede v haléřích nebo se zaokrouhlí na celé koruny. Základ daně zahrnuje rovněž i vedlejší výdaje, které dodavatel fakturuje pořizovateli, např. přepravu, balení, pojištění. Cena včetně daně se pak stanoví jako součet základu daně a vypočtené daně.

Odběratel má povinnost daň sám vypočítat a následně ji uvést v české měně do daňového přiznání k DPH, a to za zdaňovací období, v němž mu povinnost přiznat daň vznikla. Pokud odběratel splní podmínky stanovené v § 73 ZDPH, vzniká mu současně i nárok na odpočet daně na vstupu.

V praxi je většinou cena sjednána v cizí měně, a proto je nutné přepočítat fakturaci na české koruny. Dle § 4 odst. 4 ZDPH *se pro přepočet cizí měny na českou měnu použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň*. Jestliže kupující využívá stálý kurz po určité období, lze pro přepočet použít tento kurz platný k datu vzniku daňové povinnosti.

Pokud vzniká povinnost přiznat daň k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, tj. pořizovatel nemá k dispozici daňový doklad, je potřeba určit základ daně na základě jiných podkladů. Nejčastěji jde o objednávky, ceníky nebo smlouvy uzavřené s dodavateli. Jestliže pořizovatel zjistí a přizná daň a posléze obdrží daňový doklad s cenou odlišnou od použitého základu daně, má povinnost provést úpravy základu daně. Pokud je pořizovatel schopen doložit, že při stanovení daňového základu používal věrohodné podklady a daňový doklad byl vystaven až po 15. dni, lze považovat vzniklý rozdíl za opravu základu daně.¹²

3.2.4. Uvádění údajů do daňového přiznání

Údaje o pořízení zboží od osoby registrované k DPH v jiném členském státě uvádí pořizovatel pouze v daňovém přiznání k DPH. Pokud plnění podléhá základní sazbě daně, uvede jej plátce do ř. 3 nebo v případě, že by se jednalo o plnění se sníženou sazbou daně, do ř. 4. Odpočet daně na vstupu, který vznikne pořizovali v souvislosti s pořízením zboží,

¹² BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2010, s. 15.

uvede plátce do ř. 43 u plnění se základní sazbou daně, nebo do ř. 44, jde-li o plnění se sníženou sazbou daně. Do souhrnného hlášení se tato transakce neuvádí.

Jestliže pořizovatel je nebo se ve sledovaném období stane tzv. zpravodajskou jednotkou, musí zachytit údaje o pořízení zboží v požadovaném rozsahu ve výkazu o přijetí v rámci systému Intrastat. Pořizovatel je povinen předložit výkaz o pořízení zboží příslušnému celnímu úřadu. Zpravodajskou jednotkou se stává osoba, která dosáhne prahu pro vykazování dat, který činí 8 000 000 Kč za kalendářní rok zvlášť pro přijaté a zvlášť pro odeslané zboží.

Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby neregistrované k DPH se v daňovém přiznání neuvádí. Toto plnění nesplňuje definici pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 odst. 1 ZDPH, a proto není předmětem české DPH. Pořizovateli zboží tedy nevzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

3.3. Dodání zboží do jiného členského státu

3.3.1. Základní charakteristika plnění

Dodáním zboží do jiného členského státu se dle § 13 odst. 2 ZDPH rozumí *dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu*. Dopravu může zajistit dodavatel, pořizovatel nebo jimi zmocněná třetí osoba. Nejčastěji se jedná o dopravce nebo spediční firmu. Z uvedeného vyplývá, že dodavatel by měl mít k dispozici důkazní prostředky, kterými lze prokázat uskutečnění přepravy.

Stejně jak u pořízení zboží z jiného členského státu, tak i při dodání zboží do jiného členského státu se česká firma, která je plátce DPH, může dostat do dvou základních situací:

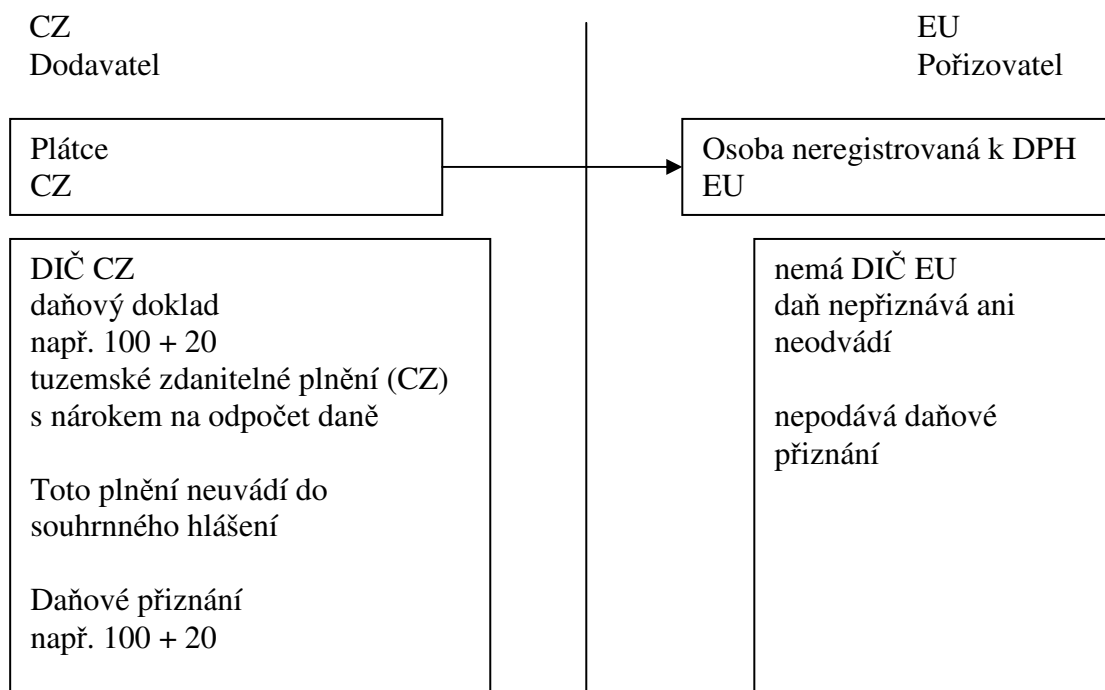
1. dodání zboží osobě, která není registrována k dani v jiném členském státě;
2. dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě.

Dodání zboží osobě, která není registrována k dani v jiném členském státě

Zboží je dodáno českým plátcem daně do jiného členského státu osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiné členské zemi. Toto zboží je odesláno nebo přepraveno z ČR do jiného členského státu. S výjimkou dodání nových dopravních prostředků, je uvedené plnění předmětem české DPH. Jedná se tedy o tuzemské zdanitelné plnění a český plátce je povinen přiznat daň na výstupu v příslušné sazbě. Pokud je zboží dodáno do jiné členské země osobě neregistrované k dani, nemůže český plátce, dodavatel zboží, uplatnit osvobození od daně. Toto plnění, pokud podléhá základní sazbě daně, uvede plátce

v daňovém přiznání k DPH do ř. 1 nebo jde-li o plnění podléhající snížené sazbě daně do ř. 2. Do souhrnného hlášení se tyto dodávky zboží neuvádějí.

Obr. 3.2 Dodání zboží z ČR do EU osobě neregistrované k dani v jiném členském státě

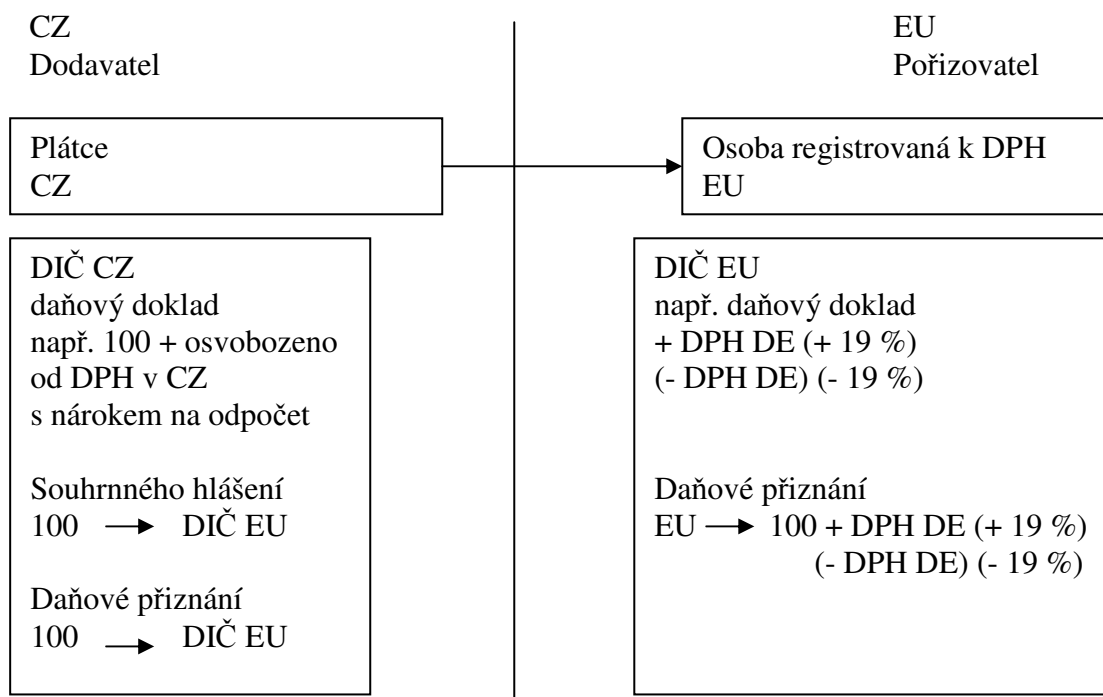


Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. 2010.

Dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě

Dodavatel, český plátce, dodává zboží do jiného členského státu osobě, která je osobou registrovanou k DPH v jiné členské zemi. Zboží je rovněž odesláno nebo přepraveno z ČR do jiného členského státu. Nejedná se o plnění zdanitelné, ale jde o plnění osvobozené od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně. Český plátce uplatní osvobození od daně a zároveň vystaví daňový doklad. U pořizovatele zboží, plátce registrovaného k DPH v jiném členském státě, je tato transakce předmětem daně. Je tedy povinen daň přiznat a následně odvést.

Obr. 3.3 Dodání zboží z ČR do EU osobě registrované k dani v jiném členském státě



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. 2010.

§ 64 odst. 1 ZDPH uvádí podmínky, které musí být splněny pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiné členské země. *Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*

„Pro osvobození musí tedy platit:

- dodání zboží plátcem;
- dodání zboží osobě registrované k dani (plátcí) v jiném členském státě;
- prokázat, že zboží skutečně bylo odesláno nebo přepraveno (tedy pohyb zboží);
- prokázat přepravní podmínky.“¹³

Z výše uvedeného vyplývá, že český plátce, jenž uplatňuje osvobození od daně, je rovněž povinen prokázat správci daně skutečnost, že dodávka zboží byla skutečně odeslána nebo přepravena do jiné členské země. Konkrétní způsob prokázání přepravy zboží není stanoven, plátce může předložit různé důkazní prostředky. Dle § 64 odst. 5 ZDPH *dodání*

¹³ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 2011, s. 266.

zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Jinými důkazními prostředky mohou být např. potvrzené dodací listy, kopie přepravního dokladu, smlouva o přepravě uzavřená s dopravcem atd.

3.3.2. Povinnost přiznat osvobození od daně

Plátce, který uplatňuje osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, by si měl ověřit, zda pořizovatel zboží je osobou registrovanou k DPH v jiné členské zemi. Ověření platnosti DIČ obchodního partnera lze provést u tuzemského finančního úřadu nebo na serveru Evropské komise. Jednoduchým způsobem je možné ověřit DIČ pořizovatele zboží na internetové adrese Evropské komise.¹⁴ Na této adrese zadá český plátce kód příslušného státu EU a číselný údaj, který předložil pořizovatel pro účely dodání zboží. V ZDPH není zakotvena povinnost archivovat potvrzení o platnosti DIČ, je ovšem vhodné potvrzení vytisknout pro případ daňového řízení. Povinnost ověřování DIČ obchodního partnera není ZDPH přímo stanovena.

V § 22 odst. 3 ZDPH je uvedeno, jak se stanoví den vzniku povinnosti přiznat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, jež je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. *Povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání vzniká k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však byl daňový doklad vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu.*

Datum uskutečnění plnění patří mezi povinné náležitosti daňového dokladu při dodání zboží do jiné členské země. Český plátce, dodavatel zboží, má povinnost vystavit za každé dodání zboží pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě daňový doklad. Lhůta pro vystavení daňového dokladu s předepsanými náležitostmi je nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy došlo k uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. Plátce dodávající zboží do jiné členské země většinou vystaví daňový doklad okamžitě. Častým případem je předání dokladu pořizovateli zboží spolu se zásilkou. Pokud dojde k přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění, plátcí nevzniká povinnost vystavit daňový doklad. Doklad plátce vyhotoví až při skutečném dodání zboží do jiného členského státu. K tomuto datu rovněž uvede dodání do daňového přiznání k DPH a souhrnného hlášení. V daňovém

¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do

řízení musí být plátce schopen dokázat, že jde o předem přijatou úplatu. Vzorový daňový doklad na dodání zboží do jiného členského státu s vyznačenými povinnými náležitostmi dle § 34 odst. 3 ZDPH je uveden v příloze č. 3.

3.3.3. Povinnost přiznat daň

U dodání zboží do jiného členského státu, které není osvobozené od daně, je povinen přiznat a zaplatit daň dodavatel zboží. Plátce vykáže DPH na výstupu v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž mu povinnost přiznat daň vznikla. Pro určení základu daně, sazby daně a okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň se použijí stejná pravidla jako u dodání zboží v tuzemsku.

Při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození, přechází daňová povinnost z dodavatele zboží na odběratele. Daň tedy přiznává pořizovatel zboží dle pravidel platných ve své zemi. Tato osoba je povinna si DPH sama vypočítat v sazbě platné ve svém státě a doplnit na doklad vystavený dodavatelem. Dodavatel, český plátce, má pouze povinnost tuto transakci vykázat v daňovém přiznání k DPH a v souhrnném hlášení, případně i v Intrastatu, pokud se stal zpravodajskou jednotkou. V daňovém přiznání uvádí český plátce daň částku, která představuje pro pořizovatele základ daně, v české měně. Vzhledem k tomu, že cena zboží je zpravidla sjednána v cizí měně, musí dodavatel provést zákonným způsobem přepočet na českou měnu. Podle § 4 odst. 4 ZDPH *se pro přepočet cizí měny na českou měnu použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně.* Dle svých vnitřních předpisů použije dodavatel buď denní kurz ČNB, anebo pevný kurz, což je kurz ČNB k určitému datu.

3.3.4. Uvádění údajů do daňového přiznání a souhrnného hlášení

Dodání zboží do jiného členského státu, které není osvobozeno od daně, vykáže plátce, který je dodavatelem zboží, pouze v daňovém přiznání k DPH. Plnění podléhající základní sazbě daně uvede do ř. 1, pokud zboží podléhá snížené sazbě daně, vykáže jej v ř. 2 daňového přiznání.

Údaje o dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno od daně, uvádí dodavatel, český plátce, jak v daňovém přiznání k DPH, tak i v souhrnném hlášení. Částku plnění, která je pro pořizovatele zboží základem daně, uvádí plátce v české měně do ř. 20 daňového přiznání.

V souhrnném hlášení vykáže plátce veškeré dodání zboží uskutečněné pro osoby registrované k DPH v jiném členském státě, a to pod kódem plnění „0“. Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky, a sice na elektronickou adresu uveřejněnou příslušným správcem daně. Informace o dodání zboží se vykazují v české měně. Podle § 102 odst. 4 ZDPH *plátce podává souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce*. Údaje zachycené v souhrnném hlášení mají vzájemnou vazbu na údaje uvedené plátcem v daňovém přiznání. V praxi se může stát, že plátce vykáže v souhrnném hlášení chybné údaje. Pokud plátce tuto skutečnost zjistí, dle § 102 odst. 7 *je povinen do 15 dnů od data zjištění chybných údajů podat následné souhrnné hlášení*, a to ve stejné formě jako běžné souhrnné hlášení. Následné souhrnné hlášení slouží pouze pro uvedení změn, kterými se opravují dříve uvedené informace. Ve srovnání s daňovým přiznáním k DPH má plátce povinnost podat souhrnné hlášení pouze v případě, že uskuteční dodání zboží do jiného členského státu. Povinnost podat daňové přiznání vzniká plátcovi i za zdaňovací období, ve kterém neuskutečnil žádná plnění.

Pokud dodavatel je nebo se ve sledovaném období stane tzv. zpravodajskou jednotkou, musí vykazovat údaje o dodání zboží ve výkazu o odeslání zboží v rámci systému Intrastat. Zpravodajskou jednotkou se stává osoba, která dosáhne prahu pro vykazování dat, který činí 8 000 000 Kč za kalendářní rok zvlášť pro přijaté a zvlášť pro odeslané zboží.

3.4. Dovoz zboží

3.4.1. Základní charakteristika plnění

Dovoz zboží je dle § 20 odst. 1 ZDPH charakterizován jako *vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství*. Za dovoz zboží se rovněž považuje vrácení zboží, které je ze svobodného pásma nebo svobodného skladu, jenž je umístěn v tuzemsku, zpět vráceno do tuzemska. Předmětem české DPH je dovoz zboží pouze za předpokladu, že se místo plnění nachází v tuzemsku.

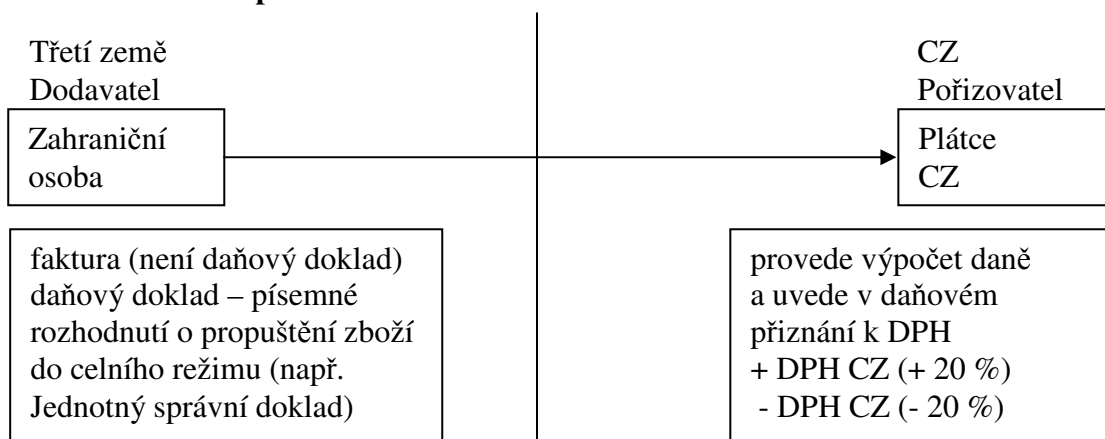
Dovoz zboží neplátcem

Neplátcí, čili osobě neregistrované k DPH, nevzniká povinnost podat daňové přiznání k DPH. Tato osoba je ovšem povinna zaplatit daň celnímu úřadu, který vyměřil její výši. Daňová povinnost vzniká dnem propuštění zboží do příslušného celního režimu. Výše daně odpovídá dani, která by byla vyměřena při propuštění zboží do režimu volný oběh.

Dovoz zboží plátcem

Český plátcem, osoba registrovaná k DPH, zpravidla navrhuje v tuzemsku propuštění zboží, které bylo dovezeno ze třetí země, do příslušného celního režimu, aby mohlo být s tímto zbožím v tuzemsku volně nakládáno. Plátcem má povinnost sám vypočítat výši daně a rovněž je povinen přiznat daň na výstupu v daňovém přiznání k DPH. Současně však plátcem může při splnění zákonných podmínek uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Fakturu za zboží, která není považována za daňový doklad, vystaví dodavatel zboží, což je zpravidla zahraniční osoba. Daňový doklad, např. Jednotný správní doklad, se vystaví na českého plátcem, který dováží zboží ze třetí země a kterému je v tuzemsku toto zboží propuštěno do režimu volný oběh.

Obr. 3.4 Dovoz zboží plátcem



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně B. 2010.

3.4.2. Povinnost přiznat daň

Daňová povinnost při dovozu zboží nevzniká jeho vstupem na území EU, nýbrž vzniká až v okamžiku propuštění zboží do příslušného celního režimu. Podle § 23 odst. 1 ZDPH je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost při dovozu zboží vzniká:

- a) propuštěním zboží do celního režimu volný oběh;
- b) propuštěním zboží do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení;
- c) propuštěním zboží do režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla;
- d) nezákonným dovozem zboží;

- e) *spotřebou nebo použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy;*
- f) *porušením podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží;*
- g) *porušením podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno, nebo*
- h) *odnětím zboží celnímu dohledu.*

Ve standardních případech vzniká plátcí povinnost přiznat daň ke dni rozhodnutí celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Plátce DPH sám stanoví základ daně a vypočte daňovou povinnost. Částku daně doplní na rozhodnutí celního úřadu a současně ji uvede do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž daňová povinnost vznikla. Zároveň má plátce možnost uplatnit za toto zdaňovací období nárok na odpočet daně na vstupu. Správcem daně je v těchto případech příslušný finanční úřad.

§ 23 odst. 1 písm. d) – h) ZDPH vyjmenovává případy vzniku daňové povinnosti u nezákonného dovozu zboží. V uvedených situacích plní funkci správce daně celní úřad. Platí to i pro případ dovozu zboží plátcem daně, což znamená, že plátce nemá povinnost sám vypočítat základ daně a daň. Daň je tedy doměřena celním úřadem formou tzv. platebního výměru.

Daňové doklady při dovozu zboží jsou uvedeny v § 30 odst. 1 a 2 ZDPH. Nepatří mezi ně dovozní faktura, neboť ta je pouze dokladem účetním. *Daňovým dokladem při dovozu zboží do tuzemska je písemné rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost (§ 30 odst. 1 ZDPH).* Z uvedeného vyplývá, že se nemusí vždy jednat o rozhodnutí ve formě tzv. Jednotného správního dokladu. § 30 odst. 2 ZDPH uvádí, že *daňovým dokladem je i jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená.* Prakticky se jedná o platební výměr, který je vystaven celním orgánem v případě dodatečně doměřené daně.

3.4.3. Výpočet daně

Povinnost stanovit základ daně a také výši daně je přenesena na dovozce. Stanovení základu daně bude prověřováno až následně při daňových kontrolách, a proto jeho chybné určení z důvodu nezapočítání povinných částek bude mít za následek doměření daně správcem daně.

Položky, které je povinen plátce daně uskutečňující dovoz zboží zahrnout do základu daně, jsou vyjmenovány v § 38 odst. 1 ZDPH. *Základ daně při dovozu zboží je součet:*

- a) základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla;*
- b) vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území Evropského společenství, pokud je toto místo při uskutečnění zdanitelného plnění známo, pokud nejsou zahrnuty do základu daně podle písmena a);*
- c) příslušné spotřební daně, pokud není stanoveno v § 41 jinak.*

Podle celních předpisů do základu pro vyměření cla vstupuje přeprava, a to z místa nákladky v třetí zemi do místa vstupu na území EU.

Mezi vedlejší výdaje patří zejména přeprava a služby přímo vázané na dovoz. Co se týče přepravy vstupuje do základu daně její zbývající část, tedy přeprava z místa vstupu na území EU do místa určení. Základ daně tak zahrnuje kompletní přepravu při dovozu zboží, náklady se pouze člení na ty, které vstupují do základu pro vyměření cla a na ty, které do základu daně vstupují samostatně. Služby přímo vázané na dovoz, např. výkladka zboží, jsou v tuzemsku osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, ale plátci uskutečňují dovoz mají povinnost náklady na tyto služby zahrnout do základu daně. Stanovit správně první místo určení v tuzemsku je významné pro bezchybné stanovení základu daně u dovozu zboží. § 38 odst. 2 ZDPH uvádí, že *prvním místem určení se rozumí místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dováženo do dovážejícího členského státu. Pokud není první místo určení uvedeno na přepravním dokladu, považuje se za první místo určení místo prvního přeložení dováženého zboží v dovážejícím členském státě.*

Spotřební daň se zahrnuje do základu daně, pokud dovážené zboží této dani podléhá. § 41 ZDPH se týká stanovení základu a výše daně u zboží, které je předmětem spotřební daně a které je uvedeno do režimu podmíněného osvobození od této daně.

Daňová povinnost při dovozu zboží se vypočte tzv. metodou „zdola“, tedy jako součin základu daně a koeficientu. Hodnota koeficientu činí buď 0,20 pro zboží podléhající základní sazbě daně, nebo 0,14 u zboží, na které se aplikuje snížená sazba. Vypočtená částka daně se zaokrouhlí na koruny nebo se uvede v haléřích. Pro přepočet cizí měny na českou se v souladu s předpisy EU použije kurz podle celních předpisů. Plátce je povinen tento přepočet provést, pokud má povinnost přiznat daň a zároveň položka vstupující do základu pro výpočet daně je fakturována v cizí měně. Jestliže se plátce ujistí, že cena je uvedena v české měně, není povinen ze zákona provádět přepočet cizí měny.

3.4.4. Uvádění údajů do daňového přiznání

Pokud plátce uskutečňuje dovoz zboží, který je předmětem české DPH, je povinen podat daňové přiznání k DPH za zdaňovací období, v němž bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu. Částku vypočtené daně plátce uvádí do ř. 7, pokud zboží podléhá základní sazbě daně (20 %) nebo do ř. 8, pokud se na zboží aplikuje snížená sazba (14 %). Jestliže plátcí vznikne povinnost přiznat daň, může zároveň uplatnit i nárok na odpočet daně na vstupu. Nárok na odpočet daně uvádí plátce do ř. 43 (zboží podléhající základní sazbě daně) nebo na ř. 44 (zboží podléhající snížené sazbě daně).

3.5. Vývoz zboží

3.5.1. Základní charakteristika plnění

Vývozem zboží se dle § 66 odst. 1 ZDPH rozumí *výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství*. Podle současné právní úpravy se nejedná pouze o výstup zboží z tuzemska, nýbrž vývozem zboží se rozumí také výstup zboží z území Evropského společenství. „V praxi to znamená, že za vývoz je obecně uznán i výstup zboží, které bylo propuštěno do režimu vývoz v jiném členském státě než v tuzemsku a je přes tuzemsko přepravováno v režimu tranzit do členského státu, z kterého zboží vystoupí do třetí země.“¹⁵ Za vývoz zboží je považován i výstup zboží na Normanské ostrovy a do San Marina a rovněž vývoz směřující na území, jenž jsou dle § 3 odst. 2 ZDPH z Evropského společenství vyloučena. Vývozem zboží se dle ZDPH rozumí i umístění zboží do svobodného pásma nebo skladu v tuzemsku.

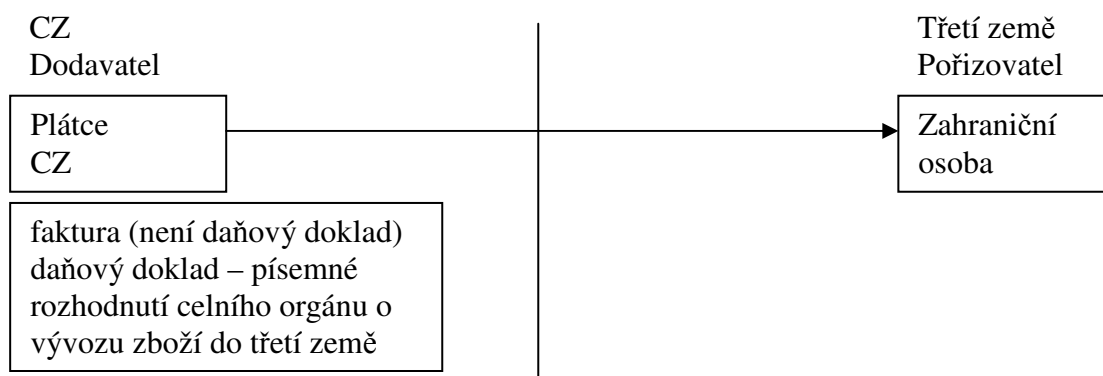
Dle definice uvedené v § 66 odst. 1 ZDPH se jedná pouze o výstup zboží, nikoliv o dodání zboží. Z toho vyplývá, že přechod vlastnického práva či práva nakládat se zboží jako vlastník není pro vývoz zboží podstatný.

Český plátce, dodavatel zboží, je osobou, které je vyvážené zboží propuštěno do celního režimu vývoz na základě písemného rozhodnutí celního orgánu (např. vývozní Jednotný správní doklad). Předmětné zboží je následně přepravováno do příslušné třetí země. Český plátce vystaví pro odběratele fakturu za zboží, která není považována za daňový doklad. ZDPH nevymezuje přímo osobu, která je v postavení odběratele. Zpravidla se jedná

¹⁵ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2011 – výklad s příklady*. 2011, s. 163.

o zahraniční osobu, odběratelem zboží může však být i osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě nebo jiný český subjekt. Vývoz patří do kategorie plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Český plátce má možnost uplatnit odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které použije k uskutečnění osvobozených plnění patřících do této skupiny.

Obr. 3.5 Vývoz zboží plátcem



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně B. 2010.

3.5.2. Uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží

Základní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně je propuštění zboží do příslušného celního režimu. Vyvážené zboží musí rovněž vystoupit z území Evropského společenství a plátce musí být schopen vývoz prokázat, a to buď daňovým dokladem nebo jinými důkazními prostředky.

§ 66 odst. 2 ZDPH uvádí podmínky, kdy je vývoz zboží osvobozen od daně ve vztahu k osobě, která odeslání či přepravu realizuje. *Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země*

a) *prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo*

b) *kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu.* Jedná se o situaci, kdy přepravu uskutečňuje kupující ze třetí země vlastními dopravními prostředky, případně přepravu provádí jím zmocněný dopravce na základě smlouvy o přepravě. Vývoz zboží není osvobozen od daně v případě, že kupující přepravuje zboží za účelem vybavení nebo zásobení lodí pro rekreaci či letadel, popř. jiného dopravního prostředku sloužícího pro soukromé použití. Dle § 66 odst. 3 ZDPH *je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*

Pokud plátce splní všechny podmínky pro uplatnění osvobození, daňová povinnost mu nevzniká, přesto je povinen uvést uskutečněný vývoz zboží do daňového přiznání k DPH. Novela ZDPH s účinností od 1. 1. 2010 stanovila nová pravidla pro jednoznačné určení dne uskutečnění plnění. Podle § 66 odst. 4 ZDPH *se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropského společenství potvrzený celním orgánem*. To znamená, že plátce může vykázat vývoz zboží v daňovém přiznání až za zdaňovací období, v němž došlo k uskutečnění vývozu zboží, což je den výstupu zboží z území Evropského společenství. Okamžik vykázání tohoto osvobozeného plnění již tedy není ovlivněn dodacími podmínkami ani okamžikem přijetí úhrady za dodané zboží. ZDPH dále uvádí v § 66 odst. 5, že *za den umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu se považuje den potvrzený celním orgánem na rozhodnutí o umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu v tuzemsku*.

Vývoz zboží je plátce povinen prokázat daňovým dokladem. Tímto dokladem není zahraniční faktura, kterou vystaví pro odběratele zboží český plátce. *Daňovým dokladem při vývozu zboží je podle § 30 odst. 4 ZDPH*

- a) *písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství;*
- b) *písemné rozhodnutí celního orgánu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*

V současnosti je vývoz zboží prováděn pouze elektronicky. Podstata spočívá v tom, že vývozce podává návrh na propuštění zboží do příslušného celního režimu elektronicky, a to ve formátu a v podobě, jenž umožňuje komunikaci s celním úřadem. Doklad v elektronické podobě je zároveň i daňovým dokladem. Plátce tedy nemusí vystavit tento daňový doklad v listinné podobě. Výstup zboží ze Společenství do třetí země potvrzuje v databázi vývozu tuzemský celní úřad na základě elektronického potvrzení výstupního pohraničního celního úřadu Společenství. Jestliže potvrzení výstupu ze Společenství chybí, může plátce prokázat výstup zboží do třetí země jinými důkazními prostředky. ZDPH neuvádí konkrétní důkazní prostředky. V praxi se jedná např. o dodací listy, kopie přepravních dokladů či dovozních dokladů třetí země apod. Jiné důkazní prostředky je možné použít jen v případě, že daňový doklad byl vystaven, avšak neobsahuje předepsané náležitosti. Vývoz lze prokázat také tranzitním prohlášením o propuštění zboží do celního režimu vnější tranzit.

V praxi může také nastat situace, kdy se cena zboží, které plátce vyvezl, dodatečně zvyšuje či snižuje. Důvody mohou být různé, např. sleva na ceně nebo změna cen u stejného druhu zboží. V tomto případě je nutné postupovat podle § 93 ZDPH. Ze znění paragrafu

vyplývá, že při správě daně při vývozu postupují celní orgány podle celních předpisů, zejména dle celního kodexu. Za skutečnou cenu, která je fakturována kupujícímu, je považována cena oznámená v momentě rozhodování o propuštění zboží do vývozu. Jakmile dojde k vývozu zboží, nelze cenu uvedenou na celních deklaracích změnit. Následná změna ceny nemá žádný vliv na rozhodnutí celního orgánu, které již bylo uskutečněno. Z tohoto důvodu plátce při následné změně ceny nemá povinnost změnit údaje uvedené na daňovém dokladu a v daňovém přiznání. Neznamená to ovšem, že se cena za vyvážené zboží nadá změnit. Změna se projeví v účetní evidenci, v daňovém přiznání zůstávají původní údaje uvedené na vývozním dokladu.

3.5.3. Výpočet daně

V ZDPH není speciálně upraven postup týkající se stanovení základu daně při vývozu zboží. Aplikuje se ustanovení § 36 ZDPH, které obsahuje obecná pravidla pro stanovení základu daně. Základem daně je tedy úplata, jenž má vývozce obdržet za dodané zboží. Součástí jsou rovněž i související vedlejší výdaje. Plátci tedy již nevykazují jako hodnotu osvobozených plnění statistickou hodnotu. V případě, že je cena zboží uvedena na daňovém dokladu v cizí měně, přepočítá plátce základ daně na českou měnu podle § 4 odst. 4 ZDPH. Dle ustanovení tohoto paragrafu se pro přepočet cizí měny na českou použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, který je platný v okamžiku vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně. Jak už bylo uvedeno, daňovým dokladem při vývozu zboží je vývozní Jednotný správní doklad nebo jiné rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do příslušného celního režimu. Na těchto daňových dokladech je hodnota vyvezeného zboží uvedena vždy v české měně, a proto plátci odpadá povinnost provést přepočet měny.

3.5.4. Uvádění údajů do daňového přiznání

Ve většině případů plátci podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně při vývozu zboží splňují. Vývoz proto vykázá jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet v ř. 22 daňového přiznání k DPH, a to za zdaňovací období, v němž zboží vystoupilo z území Evropského společenství. V souhrnném hlášení ani ve výkazech Intrastatu se vývoz zboží nevykazuje.

3.6. Oprava základu daně a výše daně

3.6.1. Povinnost provedení opravy základu daně a výše daně

Podle novely ZDPH k 1. 4. 2011 má plátce povinnost provést opravu základu daně a výše daně vždy, pokud vzniknou důvody pro opravu a nová daňová povinnost se odchyluje od původní. Nejčastějším případem je zrušení nebo vrácení zdanitelného plnění (např. vrácení zboží z důvodu špatné kvality) nebo zvýšení či naopak snížení základu daně po datu uskutečnění zdanitelného plnění (např. poskytnutí slevy po dni uskutečnění zdanitelného plnění). Úplný výčet důvodů pro provedení opravy základu a výše daně je uveden v § 42 odst. 1 ZDPH.

Novela ZDPH s účinností od 1. 4. 2011 zrušila samostatné ustanovení týkající se opravy základu daně a výše daně při pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, dovozu zboží a při dalších intrakomunitárních plněních. V uvedených případech se postupuje obdobně dle § 42 ZDPH.

3.6.2. Opravný daňový doklad

Plátce, který měl u původního zdanitelného plnění povinnost vystavit daňový doklad, je povinen vystavit opravný daňový doklad, a to do 15 dnů od data zjištění skutečností, které jsou rozhodné pro provedení opravy. V případě, že plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, udělá opravu pouze v daňové evidenci pro účely DPH. Vzorový opravný daňový doklad se všemi náležitostmi dle § 45 odst. 1 ZDPH je uveden v příloze č. 4. Novelou ZDPH účinnou od 1. 1. 2012 došlo k zúžení povinných náležitostí opravného daňového dokladu. Podle novelizovaného znění již nemusí tento doklad obsahovat všechny náležitosti odpovídající původnímu daňovému dokladu. Zda se jedná o opravný daňový doklad, který se vztahuje na opravu základu daně nebo opravu výše daně, se zjistí podle uvedeného důvodu opravy.

Ustanovení § 45 odst. 2 ZDPH řeší náležitosti tzv. souhrnného opravného daňového dokladu, který může plátce vystavit, jestliže se oprava základu daně a oprava výše daně týká více zdanitelných plnění, k nimž byly vystaveny samostatné daňové doklady. Souhrnný opravný daňový doklad umožňuje promítnout na jeden doklad více oprav a shodné údaje uvádět pouze jednou. *V případě, že na opravném daňovém dokladu nejsou uvedena evidenční čísla původních daňových dokladů, musí být na opravném daňovém dokladu ve vazbě na původní uskutečněná zdanitelná plnění uvedeno takové vymezení těchto plnění, aby souvislost mezi původním a opraveným zdanitelným plněním byla jednoznačně určitelná.*

Dále plátce na opravném daňovém dokladu uvede souhrnně rozdíly mezi opravenými a původními základy daně a tomu odpovídající částky daně za veškerá opravovaná zdanitelná plnění.

3.6.3. Zdaňovací období, ve kterém plátce uvede opravu základu daně a výše daně do daňového přiznání

Oprava základu daně a výše daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které je uskutečněno nejpozději poslední den zdaňovacího období, a to za podmínek vymezených v § 42 odst. 3 ZDPH. Pokud se jedná o opravu základu daně a výše daně, která zvyšuje daň na výstupu, musí dojít k provedení opravy plátcem. V případě snížení daně na výstupu musí být splněny dvě podmínky najednou, a sice plátce provedl opravu a osoba, která je příjemcem původního plnění, obdržela opravný daňový doklad. V ostatních případech, ve kterých plátce neměl povinnost vystavit opravný daňový doklad, se považuje toto zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, kdy plátce provedl v daňové evidenci odpovídající opravu. Z výše uvedeného vyplývá, že plátce uvede opravu v řádném daňovém přiznání, nikoliv až v dodatečném.

Dle § 42 odst. 4 ZDPH *se u opravy základu daně a výše daně uplatní sazba daně platná ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění.* S účinností od 1. 1. 2012 umožňuje uvedené ustanovení ZDPH plátcům použít pro přepočítání na českou měnu kurz ČNB platný první pracovní den kalendářního roku, v němž důvod opravy vznikl. Tento kurz je možné použít v případě opravy daně a výše daně při snížení, případně při zvýšení základu daně, k němuž dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, pokud je současně vystaven opravný daňový doklad. V uvedeném případě má tedy plátce na výběr, zda použije pro přepočítání cizí měny kurz původního zdanitelného plnění či kurz, který je platný první pracovní den příslušného kalendářního roku. Výhoda tohoto nového ustanovení spočívá v tom, že umožňuje plátcům, kteří provádějí opravu základu daně a výše daně více dříve uskutečněných zdanitelných plnění, aplikovat u všech opravovaných plnění jeden společný kurz bez ohledu na kurz platný ke dni uskutečnění původních plnění. Do komplikované situace se může dostat příjemce plnění, a to v případě provedení opravy základu daně a výše daně, jejíž následkem je snížení uplatněného odpočtu daně. Příjemce plnění je povinen opravu odpočtu daně provést za zdaňovací období, kdy se

dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti provést opravu základu daně a výše daně. Jestliže v okamžiku, kdy provádí opravu odpočtu daně, nemá k dispozici opravný daňový doklad, neví, jaký způsob přepočtu cizí měny poskytoval plnění při opravě zvolí. Proto se doporučuje dopředu smluvně sjednat mezi stranami použití kurzu, případně postupovat při opravách dříve uskutečněných plnění v součinnosti s poskytovatelem plnění.

Lhůta pro provedení opravy základu daně a výše daně se omezuje na 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Po uplynutí této lhůty opravy již nelze provést.

3.7. Oprava výše daně v jiných případech

Pokud plátce uplatnil a přiznal daň jinak, než je uvedeno v ZDPH, provede opravu podáním dodatečného daňového přiznání. Důvodem této opravy může být např. chybné určení předmětu daně, místa plnění nebo sazby daně. Jestliže chybným uplatněním daně plátce zvýšil svoji daňovou povinnost, má možnost provést opravu základu daně a výše daně, nikoli však povinnost. Tuto opravu může plátce provést nejdříve ke dni, ve kterém příjemce plnění obdržel opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely DPH. Údaje týkající se opravy uvede v dodatečného daňového přiznání, a to za zdaňovací období, ve kterém došlo k uskutečnění původního plnění, nebo ve kterém byla přijata úplata. Pokud nastane opačná situace, tzn. plátce pochybením snížil svoji daňovou povinnost, má povinnost provést opravu v dodatečném daňovém přiznání přitom postupuje dle ustanovení § 141 Daňového řádu.

Jestliže měl plátce u původního zdanitelného plnění povinnost vystavit daňový doklad, vystaví také opravný daňový doklad s náležitostmi dle § 45 odst. 1 ZDPH. Při provádění opravy výše daně v jiných případech není stanovena lhůta pro vystavení opravného daňového dokladu, neboť se jedná o opravu dobrovolnou směřující ke snížení daňové povinnosti. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede odpovídající opravu pouze v evidenci pro účely DPH. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná v okamžiku uskutečnění původního plnění, případně se pro přepočet cizí měny použije stejný kurz jako u původního plnění.

Obdobně jako v § 42 platí i při opravě výše daně v jiných případech 3leté omezení lhůty pro provedení opravy.

Dle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH má povinnost přiznat daň také osoba, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede neoprávněně daň. Tato osoba (např. podnikatel, který není

plátcem) bude postupovat při opravě daně rovněž podle ustanovení § 43, tedy vystaví opravný daňový doklad, kterým chybu opraví.

3.8. Nárok na odpočet daně

Plátce má obecně možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u takových přijatých zdanitelných plnění, jenž při své ekonomické činnosti využije na účely vymezené v § 72 odst. 1 ZDPH. Jedná se zejména o uskutečňování:

- zdanitelných plnění, pokud se místo plnění nachází v tuzemsku (dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby);
- osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně, jestliže je místo plnění v tuzemsku;
- plnění, u nichž se místo plnění nachází mimo tuzemsko. V tomto případě musí být splněna podmínka, že pokud by se daná plnění uskutečnila v rámci tuzemska, měl by plátce nárok na odpočet.

Pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění na výše uvedené účely, vzniká mu nárok na odpočet daně v plné výši. V případě, že je přijaté zdanitelné plnění použito současně pro účely, u nichž vzniká nárok na odpočet daně i pro jiné účely bez nároku na odpočet daně, má plátce nárok na odpočet daně pouze v částečné výši. Odpočet daně v částečné výši zahrnuje jednak krácený nárok na odpočet daně dle § 76 ZDPH, tak také nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH.

3.8.1. Nárok na odpočet daně v poměrné výši

Plátce, který přijatá zdanitelná plnění použije pro svou ekonomickou činnost i pro jiné účely, má nárok na odpočet daně v poměrné výši, a to v takovém rozsahu, který odpovídá použití pro ekonomickou činnost. Plátce si může zvolit i způsob, kdy uplatní nárok na odpočet v plné výši. Část přijatých zdanitelných plnění, kterou využije pro jiné účely než ekonomickou činnost, musí průběžně zdaňovat jako dodání zboží nebo poskytnutí služby. Od 1. 4. 2011 již není možné tento postup použít u dlouhodobého majetku.

Výpočet odpočtu daně v poměrné výši se provede podle § 75 odst. 3 *jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“)*. Tento poměrný koeficient se spočte jako procentní podíl a zaokrouhluje se na celé procento směrem nahoru. Při stanovení podílu využití plnění

v rámci ekonomické činnosti lze vycházet např. z podílu podlahových ploch, z evidence jízd apod. Nelze-li stanovit poměrný koeficient dle skutečného podílu využití, určí se kvalifikovaným odhadem. V tomto případě je plátce povinen v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku uplatnění odpočtu (v ř. 45) upravit výši uplatněného odpočtu daně, pokud se skutečný poměrný koeficient liší o více než 10 procentních bodů od poměrného koeficientu stanoveného odhadem. Povinnost provést úpravu vzniká pouze tehdy, pokud je skutečný koeficient nižší, v opačném případě, kdy koeficient je vyšší, má plátce možnost opravu provést.

3.8.2. Nárok na odpočet daně v krácené výši

Pokud plátce využije přijaté zdanitelné plnění v rámci ekonomické činnosti současně pro plnění s nárokem na odpočet daně i pro plnění osvobozená, u kterých nemá nárok na odpočet, vzniká mu nárok na odpočet daně v krácené výši, a to v rozsahu, který odpovídá použití pro plnění s nárokem na odpočet.

Výpočet odpočtu daně v krácené výši se provede podle § 76 odst. 2 ZDPH *jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu*. Tento koeficient se dle § 76 odst. 3 ZDPH *vypočte jako procentní podíl, v jehož*

- a) *čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1,*
- b) *jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.*

Pokud plátcí vznikla povinnost přiznat daň z přijatých úplat, započítají se i tyto úplaty do čitatele i jmenovatele koeficientu. Do výpočtu koeficientu se nezahrnují plnění, která plátce uskutečňuje pouze příležitostně, neboť ta by mohla zkreslit jeho výši. Jedná se o prodej dlouhodobého majetku, který plátce využíval v rámci své ekonomické činnosti. Do koeficientu se dále nezapočítá ani poskytnutí finančních služeb, převod nebo nájem nemovitostí, pokud jsou splněny dvě podmínky. Pro vyloučení z výpočtu musí tedy platit, že uvedená plnění představují doplňkovou činnost plátce a jsou uskutečňována příležitostně. V podstatě se jedná o plnění, která nejsou plátcem uskutečňována pravidelně. Výše uvedená plnění nezahrnovaná do výpočtu koeficientu se uvádějí v daňovém přiznání do ř. 51. Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na celé procento směrem nahoru. V tomto tvaru se uvede na ř. 52 a ř. 53 daňového přiznání k DPH. Koeficient může nabývat hodnot od 0 % do 100 %. I nadále platí zásada, že pokud je vypočtený koeficient roven nebo vyšší než 95 %,

považuje se za roven 100 %, tzn. že plátce může uplatnit odpočet daně v plné výši. Novela ZDPH k 1. 4. 2011 rozšířila ustanovení § 76 odst. 2 ZDPH o postup pro případ, kdy plátce má současně nárok na odpočet daně v krácené i poměrné výši. *Dojde-li k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši podle tohoto ustanovení a nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75, použije se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši součin obou příslušných koeficientů.*

Ve zdaňovacím období běžného kalendářního roku použije plátce pro výpočet kráceného nároku na odpočet daně koeficient, který odpovídá hodnotě vypořádacího koeficientu stanoveného z údajů za předchozí kalendářní rok. Pokud tyto údaje neexistují, určí plátce hodnotu tohoto koeficientu kvalifikovaným odhadem.

§ 76 odst. 7 ZDPH stanoví pravidla pro provedení ročního vypořádání nároku na odpočet daně. *Po skončení běžného kalendářního roku plátce provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku (dále jen „vypořádávané období“). Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši vypočteným z údajů za vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období plátce použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období. Vypořádání odpočtu daně plátce uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období. Obdobným způsobem bude postupovat také plátce v případě zrušení registrace s tím, že vypořádávané období začíná 1. ledna kalendářního roku, v němž došlo ke zrušení registrace a končí dnem zrušení registrace.*

3.8.3. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Novelou ZDPH s účinností od 1. 4. 2011 došlo ke změně základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Povinnosti, které musí plátce splnit, aby mu byl nárok na odpočet daně přiznán správcem daně, jsou vymezeny v § 73 odst. 1 ZDPH. Z časového hlediska může plátce uplatnit odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny níže uvedené podmínky.

V případě klasických tuzemských zdanitelných plnění, u kterých byla daň uplatněna jiným plátcem, musí mít plátce k dispozici příslušný daňový doklad. To znamená, že nárok na odpočet daně lze uplatnit až v okamžiku, kdy plátce obdrží daňový doklad.

U pořízení zboží z jiného členského státu či poskytnutí přeshraniční služby musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně daň přiznat a měl by taktéž mít daňový doklad. Držba daňového dokladu ovšem není nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet. Pokud plátce doklad nemá, je možné nárok prokázat i jiným způsobem (např. objednávkou, smlouvou nebo dodacím listem). „Promítá se zde zásada podle zavedené judikatury ESD, zejména rozsudku C-90/02 ve věci Gerhard Bockemühl, kdy plátce v případě pořízení zboží z jiného členského státu nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku je povinen přiznat daň, ale při uplatnění nároku na odpočet není nutnou podmínkou držení daňového dokladu.“¹⁶ Obdobné pravidlo se použije také u tuzemských plnění, kdy se povinnost přiznat daň přesouvá na plátce v pozici příjemce plnění, tzn. v případě tuzemského reverse charge mechanismu.

Při dovozu zboží, pokud má plátce povinnost přiznat daň v daňovém přiznání, lze uplatnit nárok na odpočet, jestliže plátce tuto daň přizná a má k dispozici daňový doklad. Pokud je daň při dovozu zboží vyměřena celním úřadem, musí plátce takto vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad.

Novela ZDPH k 1. 1. 2012 rozšířila § 73 o nové ustanovení týkající se podmínek uplatnění nároku na odpočet daně v případě, že plátce uvede do užívání dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, u kterého má nárok na odpočet pouze v částečné výši. Aby plátce mohl uplatnit nárok na odpočet daně, je povinen daň přiznat a vlastnit daňový doklad. Jestliže plátce nemá k dispozici příslušný doklad (doklad o použití), lze prokázat nárok na odpočet i jiným vhodným způsobem.

Jestliže doklad pro prokázání nároku na odpočet neobsahuje všechny předepsané náležitosti, umožňuje ZDPH prokázat nárok jiným způsobem (např. smlouvou). Od 1. 1. 2012 lze využít jiné důkazní prostředky i v případě, že na daňovém dokladu chybí údaj o daňovém identifikačním čísle či údaje rozhodné pro výpočet daně.

Nárok na odpočet nelze uplatnit po uplynutí 3leté lhůty. Tato lhůta začíná běžet prvním dnem měsíce, který následuje po zdaňovacím období, v němž nárok na odpočet fakticky vznikl. Nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Tříletá lhůta je prolomena pouze u přijatých zdanitelných plnění, u kterých plátcí vznikla povinnost přiznat daň.

Jestliže plátce uplatňuje nárok na odpočet daně v částečné výši (krácícím koeficientem nebo poměrem), může uplatnit nárok na odpočet v běžném daňovém přiznání nejpozději

¹⁶ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 2011, s. 298.

za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém byl oprávněn tento nárok uplatnit nejdříve. Pokud tuto možnost nevyužije, může podat za dané zdaňovací období dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatní zmíněný nárok na odpočet daně.

V § 73 odst. 6 ZDPH je vymezena výše nároku na odpočet daně, kterou si může plátcе uplatnit v případě, že poskytovatel plnění chybně uplatnil daň na daňovém dokladu. *Převyšuje-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátcе oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona. Je-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu nižší, než která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátcе oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu.*

3.8.4. Oprava odpočtu daně

Plátcе provede opravu odpočtu daně v případě, že došlo k opravě základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

Jestliže provedená oprava základu a výše daně vede ke snížení uplatněného odpočtu daně, postupuje se podle ustanovení § 74 odst. 1 ZDPH. V uvedeném případě má plátcе, který je příjemcem plnění, povinnost opravit uplatněný nárok na odpočet daně. Opravu provede v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu, a to bez ohledu na to, zda obdržel opravný daňový doklad. Zjistí-li správce daně, že plátcе provedl opravu odpočtu daně v pozdějším zdaňovacím období, než měl, vyměří mu penále z důvodu časového posunu. Oprava odpočtu se prokazuje opravným daňovým dokladem, popřípadě jiným dokladem či způsobem dle daňového řádu (např. korespondencí s dodavatelem).

V případě, že oprava základu daně a výše daně způsobí zvýšení uplatněného odpočtu daně, má plátcе, který je příjemcem plnění, možnost provést opravu odpočtu daně. Opravu provede plátcе nejdříve za zdaňovací období, v němž došlo k opravě vedoucí ke zvýšení uplatněného odpočtu daně, nejpozději však do 3 let od konce zdaňovacího období, k němuž se oprava vztahuje. Podkladem pro provedení opravy je opravný daňový doklad.

3.8.5. Vyrovnání odpočtu daně

§ 77 ZDPH obsahuje od 1. 4. 2011 pravidla pro vyrovnání odpočtu daně u obchodního majetku s výjimkou dlouhodobého majetku. Tento korekční mechanismus se tedy vztahuje zejména na zboží, případně krátkodobý nebo nehmotný majetek, jenž není majetkem dlouhodobým.

Plátce provede vyrovnání původního odpočtu daně uplatněného u obchodního majetku před jeho použitím, pokud v rámci 3leté lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně využije majetek v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které byly zohledněné v okamžiku uplatnění původního odpočtu daně.

Použitím obchodního majetku pro jiné účely se rozumí situace, kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v plné výši a později začne majetek využívat pro jiné účely, u nichž má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši nebo nemá vůbec nárok na odpočet daně. Jedná se také o případy, kdy plátce uplatnil odpočet daně v krácené výši a následně začne majetek používat pro účely, u nichž nemá nárok na odpočet nebo pro účely, u nichž má plný nárok na odpočet daně.

V § 77 odst. 2 ZDPH je stanoven způsob výpočtu vyrovnání odpočtu daně. *Částka vyrovnání odpočtu daně se vypočte jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výší původního uplatněného odpočtu daně. Je-li vypočtená částka vyrovnání odpočtu daně kladná, je plátce oprávněn vyrovnání provést, je-li záporná, je plátce povinen vyrovnání provést.* Jelikož se jedná o majetek krátkodobého charakteru, uplatní se vyrovnání pouze jednorázově, a to při spotřebě či v okamžiku prvního použití majetku, je-li použit jiným způsobem, než který plátce zohlednil při původním uplatnění odpočtu daně.

Vyrovnání odpočtu daně v obou případech, jak při povinnosti provést, tak při oprávnění provést, uvede plátce na ř. 45 v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž byl obchodní majetek použit a v němž došlo ke změně účelu jeho použití.

3.8.6. Úprava odpočtu daně

Postup při úpravě uplatněného odpočtu daně u dlouhodobého majetku je uveden v § 78 až § 78d ZDPH. Pro účely mé diplomové práce je dále zmíněn § 78 a § 78a ZDPH. V § 78 ZDPH jsou stanovena základní pravidla pro provedení úpravy odpočtu daně. Ustanovení § 78a ZDPH řeší způsob výpočtu částky úpravy odpočtu daně.

Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet

uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně (§ 78 odst. 1 ZDPH). Obdobně bude plátce postupovat i v případě, kdy v roce pořízení dlouhodobého majetku nemohl nárok na odpočet daně uplatnit, neboť majetek byl původně určen k použití v rámci ekonomických činností, jenž nárok na odpočet daně nezakládají. Nově od 1. 4. 2011 se tento mechanismus vztahuje rovněž na změnu v použití dlouhodobého majetku částečně pro ekonomickou činnost plátce a částečně pro jiné účely.

Každá změna v rozsahu použití dlouhodobého majetku se posuzuje samostatně, a to za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro provedení úpravy odpočtu daně. Obecně činí lhůta pro úpravu odpočtu 5 let, pouze u nemovitostí (u staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a také u pozemků) se prodlužuje na 10 let. Technické zhodnocení je nadále pro účely úpravy odpočtu daně považováno za samostatný dlouhodobý majetek. Lhůta pro provedení úpravy odpočtu začíná běžet kalendářním rokem, ve kterém došlo k pořízení dlouhodobého majetku.

Algoritmus výpočtu úpravy odpočtu daně je uveden v § 78a odst. 1 ZDPH. *Částka úpravy odpočtu daně za příslušný kalendářní rok se vypočte ve výši jedné pětiny, popřípadě jedné desetiny v případě staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a v případě pozemku, ze součinu*

- a) částky daně na vstupu u příslušného majetku a*
- b) rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně, a ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn, nebo ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl.*

Takto vypočtená částka úpravy odpočtu daně se ještě přiměřeně zkrátí, pokud plátce používá majetek pro změněné účely jen po část příslušného kalendářního roku.

Ukazatelem nároku na odpočet daně může být:

- a) 0 % – plátce nemá nárok na odpočet daně;
- b) 100 % – plátce má plný nárok na odpočet daně;
- c) poměrný koeficient, pokud má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH, nebo vypořádací koeficient, má-li plátce nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH, popřípadě součin obou uvedených koeficientů, pokud dojde k souběhu nároku na odpočet daně jak v poměrné výši, tak i v krácené výši.

Úprava odpočtu se provádí pouze tehdy, jestliže meziroční rozdíly ukazatelů nároku na odpočet daně činí více než 10 procentních bodů. ZDPH stanoví plátcí povinnost úpravu odpočtu daně provést, pokud je vypočtená částka záporná. Plátce má naopak možnost úpravu provést, je-li vypočtená částka úpravy odpočtu daně kladná.

Částku úpravy odpočtu daně plátce uvede na ř. 60 v řádném daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v němž nastaly skutečnosti zakládající povinnost či oprávnění úpravu provést.

4. PRAKTICKÉ UPLATŇOVÁNÍ DPH V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

V této části diplomové práce jsou teoretické postupy z třetí kapitoly vysvětleny na příkladech, ke kterým v praxi běžně dochází. Pro snadnější pochopení dané problematiky je proveden výpočet daňové povinnosti k DPH za zvolené zdaňovací období u vybrané akciové společnosti. Následně je za sledované období sestaveno přiznání k DPH a rovněž i souhrnné hlášení. Praktické příklady jsou doplněny o návrhy na řešení problémových situací, které mohou při uplatňování DPH v analyzovaných oblastech nastat.

4.1. Charakteristika společnosti

Z důvodu zachování obchodního tajemství účetní jednotky není v diplomové práci uveden skutečný název ani sídlo firmy. Vybraná společnost je v dalším textu pojmenována Tools, a. s.

Společnost Tools, a. s., která byla založena v roce 2000, je jednou ze strojírenských firem ve Zlínském kraji. Hlavním předmětem její činnosti je výroba lisovaných, obráběných, povrchově upravených dílů pro automobilový a strojírenský průmysl. Materiál pro výrobu svých výrobků nakupuje společnost výhradně od plátců, a to jak tuzemských, tak i zahraničních. Jednotlivé výrobky jsou prodávány v tuzemsku, dále dodávány odběratelům v rámci Evropské unie a také vyváženy do třetích zemí.

Firma je registrována jako plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. Pro přepočet cizích měn na českou měnu používá účetní jednotka denní kurz vyhlášený ČNB. Společnost není zpravodajskou jednotkou v systému Intrastat, tzn. že nesestavuje výkaz pro přijetí a odeslání zboží, neboť nedosáhla prahu pro vykazování. Uvedená firma neuskutečňuje žádná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

V následující části je stručně uvedena charakteristika obchodních transakcí, které firma uskutečnila za zvolené zdaňovací období, a to za leden a únor 2012.

4.2. Obchodování se zbožím v rámci tuzemska

4.2.1. Příklad 1 – Oprava základu daně a výše daně při poskytnutí obrátového bonusu

Společnost Tools, a. s. odebírala po celý rok 2011 materiál na výrobu dílů pro osobní a nákladní automobily od firmy ITALINOX, spol. s r. o. se sídlem v Říčanech – Jažlovicích. Obchodní partneři si stanovili ve smluvních podmínkách obrátový bonus za rok 2011 ve výši 5 % při odebrání materiálu minimálně za 5 000 000 Kč. Odběratel uvedenou podmínku splnil, postupně odebral materiál za 6 149 706 Kč. Po skončení roku dne 6. 1. 2012 sdělil dodavatel odběrateli výši přiznaného obrátového bonusu. Opravný daňový doklad byl doručen odběrateli dne 12. 1. 2012.

Společnosti Tools, a. s. jako příjemci obrátového bonusu vzniká povinnost opravit nárok na odpočet daně dle § 74 ZDPH. Tuto opravu provede plátce ve zdaňovacím období, v němž se dozvěděl o okolnostech, které jsou rozhodné pro vznik povinnosti opravu provést. Tímto zdaňovacím obdobím je leden 2012, neboť 6. 1. 2012 se firma Tools, a. s. dozvěděla výši přiznaného bonusu.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- základ daně = 6 149 706 Kč · 5 % = 307 485 Kč,
- DPH = 307 485 Kč · 20 % = 61 497 Kč.

Tools, a. s. uvede v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 na ř. 40 ve sloupci „základ daně“ částku 307 485 Kč se znaménkem minus a ve sloupci „v plné výši“ nárok na odpočet v částce 61 497 Kč rovněž se znaménkem minus.

4.2.2. Příklad 2 – Pořízení zboží v rámci tuzemska od plátce DPH

Společnost Tools, a. s. nakoupila od české firmy Ferona, a. s. část materiálu na výrobu svých výrobků, které budou prodány tuzemské společnosti KNORR-BREMSE (viz příklad 3). Cena za materiál byla sjednána ve výši 4 633,86 Kč bez daně. Ferona, a. s. si navíc fakturovala i dopravu v částce 500 Kč bez daně. Materiál byl dopraven k odběrateli dne 16. 1. 2012. Daňový doklad obdržela společnost Tools, a. s. 19. 1. 2012.

Tools, a. s. je oprávněna při pořízení tohoto materiálu uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši. Podle § 73 odst. 1 písm. a) je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet držba daňového dokladu. Společnost Tools, a. s. obdržela daňový doklad dne 19. 1. 2012, tzn. že si může za zdaňovací období leden 2012 uplatnit nárok na odpočet daně.

Pokud plátce uskutečňující plnění fakturuje svému odběrateli i dopravu, je nutné ji zahrnout jako vedlejší náklad do základu daně pro výpočet DPH. Doprava podléhá stejné sazbě daně jako dodávka materiálu.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- základ daně = 4 633,86 Kč + 500 Kč = 5 134 Kč,
- DPH = 5 134 Kč · 20 % = 1 027 Kč.

Firma Tools, a. s. uvede v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 na ř. 40 ve sloupci „základ daně“ částku 5 134 Kč a ve sloupci „v plné výši“ nárok na odpočet daně v částce 1 027 Kč.

4.2.2.1. Držení daňového dokladu - podmínka uplatnění nároku na odpočet daně

Novela ZDPH účinná k 1. 4. 2011 změnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. U klasických tuzemských zdanitelných plnění, u nichž byla daň uplatněna jiným plátce, je povinen mít plátce, který je příjemcem tohoto plnění, pro uplatnění odpočtu daně daňový doklad. Tento nárok může plátce uplatnit nejdříve za zdaňovací období, v němž je uvedená podmínka splněna. Tato zásada vyplývá z rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-152/02 Terra Baudedarf. V uvedeném rozsudku zastává Evropský soudní dvůr názor, že nárok na odpočet daně lze uplatnit až v tom zdaňovacím období, v němž bylo zboží dodáno nebo služby poskytnuty, a plátce má k dispozici daňový doklad týkající se daného plnění. Senát ČR se snažil zabránit zavedení tohoto tvrdého opatření a navrhnul podmínku držby daňového dokladu ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Tento návrh však nebyl akceptován.

Do 31. 3. 2011 bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně již ve zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění nebo, kdy byla přijata úplata.

Vyděme opět ze situace uvedené v příkladě 2 s tím, že odběratel obdrží daňový doklad až v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Ukažme si, jaké dopady bude mít v tomto případě ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH na společnost Tools, a. s.

Materiál byl dodán odběrateli, firmě Tools, a. s., dne 16. 1. 2012. Dodavatel, Feron, a. s., vystavil daňový doklad na toto zdanitelné plnění 30. 1. 2012. Odběratel obdržel uvedený doklad 2. 2. 2012.

Společnosti Tools, a. s. vznikne z časového hlediska nárok na odpočet daně až v daňovém přiznání za únor 2012, neboť v tomto měsíci obdržela daňový doklad. Pokud by firma uplatnila nárok na odpočet daně již v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 a tuto skutečnost by následně zjistil správce daně při daňové kontrole, bude se daná situace posuzovat jako časový posun dle § 104 odst. 2 ZDPH. Správce daně by tedy společnosti vyměřil penále za časový posun při uplatnění nároku na odpočet daně.

Podmínka fyzického držení daňového dokladu pro uplatnění nároku na odpočet daně přináší rovněž komplikace pro evidenci daňových dokladů. Je třeba zavést systém sledování data přijetí dokladu. Je vhodné mít účetní software s možností zaevidování data přijetí dokladu.

Pokud se zdanitelné plnění uskuteční na počátku měsíce, problém s pozdějším uplatněním nároku na odpočet daně obvykle nevznikne, neboť daňový doklad obdrží příjemce zpravidla včas. Horší situace nastane, pokud k uskutečnění zdanitelného plnění dojde na konci měsíce nebo roku.

Existují různé možnosti, kterými lze předejít pozdnímu doručení daňového dokladu. Jedním z možných řešení je vystavovat doklady už před datem uskutečnění plnění, případně k datu uskutečnění plnění. Takto vystavený doklad je považován za řádný daňový doklad. Dřívější vystavení dokladu může mít negativní dopad při poskytnutí služby, neboť tím z pohledu ZDPH nastane dříve den uskutečnění zdanitelného plnění. V případě dodání zboží s přepravou je vhodnější přiložit daňový doklad přímo do zásilky ke zboží.

Stálí obchodní partneři mohou využít i tzv. self-billing. V tomto případě si daňový doklad vystavuje sám odběratel jménem dodavatele, který ho k tomu zmocní. Následně doklad zasílá dodavateli nebo si jej dodavatel stahuje sám ze serveru. Self-billing neboli samofakturace nejenže urychluje oběh daňových dokladů, ale také řeší problémy spojené s dodáním nesprávného množství nebo kvality zboží.

Dalším řešením je zasílat daňové doklady elektronickou poštou nebo jejich umístění na webových stránkách, ze kterých si je příjemce plnění sám stáhne. Doklady v elektronické podobě jsou v současnosti trendem. Vedle zrychlení toku dokumentace umožňuje elektronická fakturace také úsporu nákladů na poštovné, papír a tisk. Doklady lze vystavovat

i uchovávat v elektronické podobě. Takovéto doklady musí být opatřeny zaručeným elektronickým podpisem nebo elektronickou značkou. S daňovým dokladem v elektronické formě musí souhlasit příjemce, neboť musí mít vhodný software pro přijetí, otevření a následnou archivaci. Při elektronické fakturaci se využívají standardizované datové formáty (např. EDI, ISDOC, HTML, TXT atd.), které je schopen účetní software převést do čitelné podoby. Pokud je faktura zaslána jako příloha e-mailu ve formátu pdf, nejedná se o elektronický doklad, je pouze využit způsob doručování faktury elektronickou poštou. Takto zaslané daňové doklady je nutné považovat za doklady listinné. Je proto třeba, aby je příjemce vytisknul a následně založil do šanonu. Někteří plátcí odmítají elektronickou fakturaci, neboť mají obavy, že se nejedná o správně vytavený doklad, protože není opatřen razítkem a podpisem zodpovědné osoby. Ovšem dle § 28 odst. 2 ZDPH nepatří razítko a podpis mezi zákonem stanovené náležitosti daňového dokladu.

4.2.3. Příklad 3 – Dodání zboží v rámci tuzemska plátcí DPH

Společnost Tools, a. s. uzavřela kupní smlouvu na dodávku dílů pro nákladní automobily se společností KNORR-BREMSE se sídlem v Hejnicích. Cena za výrobky byla sjednána v EURech. Jednalo se o dodávku 777 ks krytů sušícího boxu za jednotkovou cenu bez daně ve výši 1,269 EUR. Díly byly předány přepravci zmocněnému odběratelem dne 6. 2. 2012. Firma Tools, a. s. vystavila daňový doklad 9. 2. 2012 (viz příloha č. 5). Odběratel uhradil fakturu dne 2. 3. 2012.

Společnost Tools, a. s. je povinna přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, neboť tento den předchází dni přijetí úplaty od odběratele. V uvedeném případě se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den převzetí dílů přepravcem, tj. 6. 2. 2012.

Dle § 26 odst. 1 ZDPH je povinna firma Tools, a. s. uvést údaje o základu daně a dani na daňovém dokladu v české měně. Jelikož byla mezi obchodními partnery dohodnuta cena v cizí měně, je třeba provést přepočet na měnu českou. Pro přepočet se použije kurz ČNB platný ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k 6. 2. 2010. K tomuto dni činil kurz ČNB 24,975 Kč/EUR.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- základ daně = $777 \text{ ks} \cdot 1,269 \text{ EUR} \cdot 24,975 \text{ Kč/EUR} = 24\,626 \text{ Kč}$,
- DPH = $24\,626 \text{ Kč} \cdot 20 \% = 4\,925 \text{ Kč}$.

Společnost Tools, a. s. vykáže uvedenou transakci v daňovém přiznání za měsíc únor 2012 jako zdanitelné plnění v ř. 1.

4.2.4. Příklad 4 – Dodání zboží v rámci tuzemska se zálohou plátcí DPH

Tools, a. s. uzavřela dne 13. 1. 2012 kupní smlouvu s tuzemskou společností DAIKIN Device ČR, s. r. o. na dodání výrobků pro automobilový průmysl v celkové hodnotě 850 654 Kč (včetně 20 % DPH). Odběratel si zajistil dopravu výrobků přepravní firmou. Přepravce potvrdil převzetí dodávky 10. 2. 2012. Společnost Tools, a. s. požadovala ke dni 23. 1. 2012 zaplacení 50% zálohy, tj. částku 425 327 Kč. Na tuto platbu vystavila firma Tools, a. s. zálohovou fakturu.

Přijetí zálohy přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění znamená pro společnost Tools, a. s. povinnost přiznat daň z přijaté platby, a to ke dni přijetí této úplaty, tj. k 23. 1. 2012. Do 15 dnů od přijetí zálohy je firma povinna vystavit daňový doklad na přijatou platbu.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- $DPH = 425\,327 \text{ Kč} \cdot (20/120) = 425\,327 \text{ Kč} \cdot 0,1667 = 70\,902 \text{ Kč}$,
- $\text{základ daně} = 425\,327 \text{ Kč} - 70\,902 \text{ Kč} = 354\,425 \text{ Kč}$.

Uvedenou obchodní transakci zachytí společnost Tools, a. s. v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 na ř. 1. ve výše uvedených částkách.

Obchodní partneři si v kupní smlouvě dohodli, že k dodání dojde předáním dodávky přepravci zmocněnému kupujícím. Přepravce převzal dodávku 10. 2. 2012. K tomuto dni, který je považován za den uskutečnění zdanitelného plnění, je povinna Tools, a. s. přiznat daň z rozdílu mezi celkovou částkou a přijatou úplatou. V návaznosti na dodání výrobků je povinna společnost vystavit nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění zdanitelného plnění daňový doklad, na kterém bude uvedena zbývající částka daně, tj. 70 902 Kč.

Výpočet celkové částky bez daně:

- $DPH = 850\,654 \text{ Kč} \cdot (20/120) = 850\,654 \text{ Kč} \cdot 0,1667 = 141\,804 \text{ Kč}$,
- $\text{základ daně} = 850\,654 \text{ Kč} - 141\,804 \text{ Kč} = 708\,850 \text{ Kč}$.

Výpočet rozdílu základů daně a DPH:

- základ daně = 708 850 Kč – 354 425 Kč = 354 425 Kč,
- DPH = 141 804 Kč – 70 902 Kč = 70 902 Kč.

Tools, a. s. v daňovém přiznání za únor 2012 na ř. 1 uvede základ daně ve výši 354 425 Kč a daň na výstupu v částce 70 902 Kč.

4.3. Obchodování se zbožím v rámci EU

4.3.1. Příklad 5 - Pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě

Společnost Tools, a. s. pořídila dne 11. 1. 2012 materiál na výrobu svých výrobků od společnosti Voest Alpine SSC, která je registrována k DPH v Rakousku. Cena za materiál byla sjednána ve výši 21 115,25 EUR. Daňový doklad s datem vystavení 11. 1. 2012 obdržela společnost od rakouského dodavatele dne 13. 1. 2012. Chybějící náležitosti dle § 35 odst. 2 ZDPH doplnila účetní ihned po obdržení dokladu, tj. 13. 1. 2012.

Datum doplnění údajů se dle § 35 odst. 3 ZDPH považuje za datum vystavení daňového dokladu. Tools, a. s. má povinnost přiznat daň k 13. 1. 2012, neboť daňový doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce následujícím po měsíci, ve kterém došlo k pořízení zboží. Jelikož cena byla dohodnuta v cizí měně, je nutné provést přepočet na českou měnu. Pro přepočet částky se použije kurz ČNB platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. k 13. 1. 2012. Kurz ČNB k tomuto datu činil 25,440 Kč/EUR.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- základ daně = 21 115,25 EUR · 25,440 Kč/EUR = 537 172 Kč,
- DPH = 537 172 Kč · 20 % = 107 434 Kč.

Společnost Tools, a. s. vykáže uvedenou transakci v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 v ř. 3. Zároveň ji vzniká nárok na odpočet daně, který vykáže ve stejných částkách v daňovém přiznání za měsíc leden 2012 na ř. 43. Pořízení zboží z jiného členského státu se do souhrnného hlášení neuvádí.

4.3.2. Příklad 6 - Dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě

Tools, a. s. uzavřela kupní smlouvu na dodávku svých výrobků do Francie. Odběratelem byla firma KNORR-BREMSE France S. A., která je registrována k dani ve Francii. Ve smlouvě byla sjednána dodací doložka EXW a cena za dodané výrobky byla stanovena ve výši 30 859,61 EUR. Převážka byla zajištěna třetí osobou. Převážce potvrdil převzetí dodávky 18. 1. 2012. Firma Tools, a. s. předala daňový doklad zároveň s dodávkou, tzn. že doklad byl vystaven 18. 1. 2012. Český plátce si ověřil DIČ pořizovatele.

U společnosti Tools, a. s. je toto dodání osvobozeno od daně dle § 64 ZDPH a povinnost přiznat daň má tedy pořizovatel jako plátce daně registrovaný ve Francii. Povinnost přiznat toto osvobození vzniká českému plátcovi ke dni vystavení daňového dokladu, tj. k 18. 1. 2012 (jedná se o daňový doklad vystavený před 15. dnem měsíce následujícím po měsíci, v němž byla dodávka výrobků přepravena do Francie). Sjednanou cenu 30 859,61 EUR přepočte plátce na českou měnu kurzem ČNB platným k datu 18. 1. 2012, kdy byl vystaven daňový doklad. Kurz ČNB k tomuto dni činil 25, 555 Kč/EUR.

- $\text{Hodnota} = 30\,859,61 \text{ EUR} \cdot 25,555 \text{ Kč/EUR} = 788\,617 \text{ Kč}.$

Společnost Tools, a. s. vykáže toto uskutečněné plnění v daňového přiznání za měsíc leden 2012 jako plnění osvobozené na ř. 20 v částce 788 617 Kč. Uvedenou transakci zahrne také do souhrnného hlášení za leden 2012. V něm vykáže částku 788 617 Kč s kódem plnění „0“ a uvedením DIČ francouzského pořizovatele.

4.3.2.1. Doklad jako důkazní prostředek

Z § 64 odst. 1 ZDPH vyplývá, že jednou z podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU je prokázání přepravy do místa určení. Prodávající musí být schopen doložit správci daně důkazní prostředky, které dokazují, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Plátcovi mohou předložit různé důkazní prostředky, obvykle se jedná o doklady o pohybu zboží či dopravních prostředků, např. kopie přepravních dokladů, potvrzené dodací listy aj. Dle § 64 odst. 5 lze použít také písemné prohlášení kupujícího nebo zmocněné třetí osoby.

Vliv na výběr důkazního prostředku, kterým bude plátce prokazovat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, mají dodací podmínky sjednané mezi plátcem a kupujícím. „Dodací doložky upravují vztah mezi prodávajícím a kupujícím, představují dohodu o povinnostech kupujícího a prodávajícího, způsobu dopravy a na čí náklady bude přeprava uskutečněna, řeší otázku pojištění zásilky, místo předání či vyzvednutí zásilky od přepravce, otázky kontroly zboží, zabalení zboží.“¹⁷

V příkladu 6 dodává firma Tools, a. s. své výrobky na základě sjednané dodací doložky EXW, naloženo v závodě prodávajícího. Tato doložka představuje minimální závazek dodavatele. Přepravu do jiného členského státu zajišťuje podle smlouvy pořizovatel na své náklady prostřednictvím třetí osoby. Přepravce naloží dodávku ve skladu společnosti Tools, a. s.

V tomto případě nemůže firma Tools, a. s. použít jako důkazní prostředek přepravní doklad CMR, neboť přepravu si zajišťuje sám kupující prostřednictvím zmocněné osoby. Český plátce tedy nemá smluvní vztah s přepravcem, a proto po něm nemůže požadovat přepravní doklad. Nelze použít ani dodací list, protože v něm kupující potvrzuje dodání v závodě českého plátce, tj. ve skladu společnosti Tools, a. s. v ČR, a nikoliv v jiném členském státě EU.

V uvedené obchodní transakci je nejvhodnějším důkazním prostředkem prohlášení kupujícího, že výrobky byly dodány do jiného členského státu. Toto prohlášení musí být učiněno až v okamžiku, kdy jsou výrobky skutečně přepraveny do jiného členského státu. Z toho důvodu je vhodné, aby firma Tools, a. s. smluvně zavázala kupujícího k poskytnutí toho důkazu po ukončení přepravy.

Problém by nastal, pokud by český plátce nebyl schopen správci daně prokázat přepravu výrobků do jiného členského státu a pokud by si správce daně opatřil vlastní důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, že k přepravě fakticky nedošlo. Příslušný finanční úřad by společnosti Tools, a. s. dodatečně vyměřil DPH z transakce uvedené v příkladu 6 ve výši 157 723 Kč (788 617 Kč · 20 %).

Splnění podmínky, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, lze bez problémů prokázat, pokud se jedná o přímé dodání mezi dvěma subjekty a pokud přepravu zajišťuje prodávající. V praxi však vznikají i situace, které nejsou tak jednoznačné.

¹⁷ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k I. 4. 2011*. 2011, s. 280.

V následujícím textu je uveden jeden z nových judikátů Evropského soudního dvora, a sice rozsudek ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding BV (dále jen „ETH“), jenž by mohl sloužit jako návod při řešení nejednoznačných situací. Případ se zabývá otázkou, které plnění v řetězci dodání zboží mezi členskými státy je spojeno s přepravou, a proto ho lze osvobodit od daně jako intrakomunitární transakci. ETH je nizozemská firma, která prodala pneumatiky společnostem Miroco BVBA a VBS BVBA (dále jen „kupující“) se sídlem v Belgii, přičemž byla sjednána dodací podmínka EXW. Přepravu tedy zajišťovali svým jménem a na svá rizika kupující, kteří při uzavírání kupních smluv oznámili společnosti ETH, že zboží bude přepraveno do Belgie. Na základě této informace a ověření platnosti DIČ kupujících uplatnila ETH osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Ještě před tím, než bylo zboží dodáno, přeprodal každý z kupujících zboží konečnému odběrateli v Belgii, a to společnosti Banden Decof NV (dále jen „Decof“). Následně kupující převzali a přepravili zboží svým jménem a na svá rizika kamionem přímo do provozovny firmy Decof v Belgii. Řidič kamionu po každém odběru zboží ve skladu ETH předal této společnosti písemné prohlášení, ve kterém uváděl, že zboží bylo přepraveno do Belgie. Po šetření správce daně zpochybnil postup společnosti ETH a doměřil ji daň na výstupu z uskutečněného dodání. ETH podala žalobu k národnímu soudu. Ten rozhodl, že žaloba je částečně opodstatněná. Následně se obrátil na ESD s otázkou, podle jakých kritérií se určuje, ke které dodávce se přiřadí přeprava zboží, tzn. která dodávka je od DPH osvobozena. Podle ESD je rozhodující místo, ve kterém dochází k převodům práv nakládat se zbožím jako vlastník. ESD rovněž došel k závěru, že dodavatel koná v dobré víře, pokud kupující projeví záměr přepravit zboží do jiného členského státu a pokud je tento záměr podpořen objektivními důkazy. Přeprava uvnitř Společenství musí být tedy přiřazena prvnímu dodání pod podmínkou, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na konečného odběratele v zemi určení přepravy uvnitř Společenství. Národní soud si ověřil splnění podmínek a následně dobrou víru potvrdil.

4.3.3. Příklad 7 - Oprava základu daně při dodání zboží osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě

Na daňovém dokladu vystaveném společností Tools, a. s. dne 18. 1. 2012 (viz příklad 6) byla uvedena mimo jiné i dodávka 96 ks kovových dílů pro automobilový průmysl zvaných „Hruška 24“. Jednotková cena uvedeného dílu činila 12,27 EUR. Při kontrole množství dodaných výrobků ve skladu francouzské společnosti KNORR-BREMSE France S. A. bylo zjištěno, že 5 ks chybí. Francouzský odběratel reklamoval chybějící počet dílů. Reklamace

byla doručena do sídla firmy Tools, a. s. dne 30. 1. 2012. Ještě téhož dne český dodavatel vystavil opravný daňový doklad na částku 61,35 EUR (5 ks · 12,27 EUR/ks). Odběratel obdržel tento doklad 3. 2. 2012. Opravný daňový doklad je uveden v příloze č. 6.

Společnost Tools, a. s. provede dle § 42 ZDPH pouze opravu základu daně, neboť se jedná o plnění osvobozené od daně, u něhož se daň na výstupu neuplatňuje. Tuto opravu provede v měsíci, kdy odběratel obdržel opravný daňový doklad, tj. v únoru 2012. Pro přepočet cizí měny na českou použije český plátce kurz ČNB platný ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění, tj. 25,555 Kč/EUR.

- $\text{Hodnota} = 61,35 \text{ EUR} \cdot 25,555 \text{ Kč/EUR} = 1\,568 \text{ Kč}.$

Český plátce uvede tuto opravu v daňového přiznání za měsíc únor 2012 na ř. 20 se znaménkem minus. Zároveň sníží hodnotu dodaného zboží v souhrnném hlášení za únor 2012.

Problém může nastat v případě, že v období před vystavením daňového dokladu, který je vystaven až po 15. dni měsíce následujícím po měsíci, v němž byla dodávka přepravena do Francie, reklamuje francouzský odběratel chybějící množství dílů a požaduje slevu.

Vyjděme opět ze situace, že přepravce potvrdil převzetí dodávky výrobků 18. 1. 2012. Daňový doklad byl však společností Tools, a. s. vystaven opožděně až dne 23. 3. 2012. Ve smlouvě byla sjednána cena za dodávku ve výši 30 859,61 EUR.

Český dodavatel má povinnost přiznat osvobozené dodání již k 15. 2. 2012. Pro přepočet cizí měny na českou použije kurz ČNB platný ke dni 15. 2. 2012, tj. 25,00 Kč/EUR. Ke dni 15. 2. 2012 však ještě nebyla známa výše slevy, osvobození bylo tedy přiznáno v částce dle původní smlouvy. V daňovém přiznání na ř. 20 a v souhrnném hlášení v obou případech za měsíc únor 2012 se vykáže částka 771 490 Kč (30 859,61 EUR · 25 Kč/EUR).

Následně po reklamaci chybějících 5 ks v jednotkové ceně 12,27 EUR/ks je dohodnuta sleva 61,35 EUR. Český plátce tedy vystaví daňový doklad s datem 23. 3. 2012 na částku 30 798,26 EUR (30 859,61 EUR – 61,35 EUR). Za měsíc únor 2012 bylo ovšem přiznáno 30 859,61 EUR, tj. po přepočtu na českou měnu 771 490 Kč. Dodavatel proto podá dodatečné daňové přiznání za měsíc únor 2012 a do ř. 20 uvede částku – 1 534 Kč (61,35 EUR · 25,00 Kč/EUR). Rovněž sníží o stejnou částku hodnotu dodaného zboží v souhrnném hlášení.

4.4. Obchodování se zbožím v rámci třetích zemí

4.4.1. Příklad 8 – Dovoz zboží plátcem DPH

Tools, a. s. dovezla od společnosti Fine Blanking & Toll Co., LTD se sídlem v Taiwanu materiál na výrobu svých výrobků, které budou následně prodány v tuzemsku. Jednalo se o dovoz 2 palet železných trubek v celkové částce 5 597,50 EUR. Společnost Tools, a. s. navrhla v tuzemsku propuštění materiálu do celního režimu volný oběh. Celní úřad rozhodl o propuštění do volného oběhu dne 16. 2. 2012. Základ pro vyměření cla, který uvedl celní úřad na JSD, činil 143 044 Kč, clo činilo 0 Kč. Obchodní partneři si mezi sebou sjednali dodací doložku CIF. Na přepravním dokladu bylo uvedeno jako první místo určení v tuzemsku letiště Praha-Ruzyně. V Praze byl materiál přeložen z letadla na nákladní automobil a následně přepraven do sídla firmy dovozce, tj. společnosti Tools, a. s., které se nachází v Kroměříži. Předmětné zboží podléhá v ČR základní sazbě DPH. Celní úřad přepočtl základ pro vyměření cla celním kurzem platným pro únor 2012, který činil 25,555 Kč/EUR.

V uvedeném případě společnost Tools, a. s. pořídila materiál z dovozu od zahraniční osoby. Dovážený materiál byl propuštěn do celního režimu volný oběh v ČR, a proto je předmětem daně v tuzemsku.

Povinnost přiznat daň v souvislosti s dovozem vzniká firmě Tools, a. s. k datu propuštění materiálu do celního režimu volný oběh, tj. k 16. 2. 2012. Český plátcе je povinen stanovit základ daně a následně vypočítat daň. Vzhledem k tomu, že dovozce má veškeré potřebné údaje k dispozici v české měně, přepočet cizí měny na českou neprovádí. Jelikož si obchodní partneři v kupní smlouvě sjednali dodací doložku CIF – náklady, pojištění a přepravné zaplacené v ceně materiálu – jsou výdaje na přepravu do prvního místa určení v tuzemsku (Praha-Ruzyně) zahrnuty do základu pro vyměření cla, a proto je český plátcе nezapočítává do základu daně při dovozu. Výdaje na přepravu z prvního místa určení v tuzemsku (Praha-Ruzyně) do sídla společnosti Tools, a. s. v Kroměříži sice souvisejí s pořízením materiálu z Taiwanu, vstupují do jeho pořizovací ceny z hlediska účetního, ovšem výši základu daně při dovozu materiálu již neovlivní. Jedná se o výdaje, které vznikly až poté, kdy byl dovážený materiál přepraven do prvního místa určení v tuzemsku. Základ daně při dovozu tvoří tedy pouze základ pro vyměření cla a vypočtené clo. V použitém příkladě materiál podléhá nulové sazbě dovozního cla, proto je základ daně prakticky tvořen jen základem pro vyměření cla.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- základ daně = 143 044 Kč + 0 Kč = 143 044 Kč,
- DPH = 143 044 Kč · 20 % = 28 609 Kč.

Zjištěný základ daně a vypočtenou daň uvede společnost Tools. a. s. v daňovém přiznání za měsíc únor 2012 v ř. 7. Vzhledem k tomu, že materiál byl dovezen za účelem zpracování na výrobky, které budou následně prodány v tuzemsku, má český plátce nárok na odpočet daně v plné výši. Tento nárok vykáže Tools, a. s. na ř. 43 ve stejném daňovém přiznání jako svoji povinnost, tj. za měsíc únor 2012.

4.4.1.1. Přepočet cizí měny při stanovení základu daně u dovozu zboží

Od 1. 1. 2005 došlo v ZDPH v oblasti dovozu zboží k podstatné změně. Dovozce je povinen sám stanovit základ daně a následně vypočítat daň.

Základ daně při dovozu zboží dle § 38 odst. 1 ZDPH zahrnuje základ pro vyměření cla, vypočtené clo a další poplatky, spotřební daň a vedlejší výdaje vynaložené do prvního místa určení v tuzemsku, pokud ovšem nebyly již započteny do základu pro vyměření cla.

Při zahrnování vedlejších výdajů do základu daně přihlíží dovozce k sjednaným dodacím podmínkám. V prvé řadě vychází ze základu pro vyměření cla stanoveného celním úřadem. Jestliže v této hodnotě nejsou započteny vedlejší náklady pořízení, je plátce povinen o jejich hodnotu zvýšit základ daně. Nezahrnutí těchto vedlejších nákladů do základu daně je častou chybou, které se plátcí daně dopouštějí. Tato chyba vede k neoprávněnému snížení základu daně a tedy ke zkrácení daňové povinnosti. Pokud by u tohoto plátce nastala daňová kontrola a správce daně by tuto skutečnost zjistil, doměřil by daň z částky, jenž měla být do základu daně započítána.

Další chybou, které se dovozci často dopouštějí, je použití nesprávného přepočítacího kurzu. Pokud jsou vedlejší náklady, jenž musí plátce zahrnout do základu daně, fakturovány v cizí měně, je nutné při jejich přepočtu na českou měnu použít kurz, který použil celní úřad při přepočtu celní hodnoty, tj. kurz stanovený podle celních předpisů. Většina plátců si tuto skutečnost neuvědomuje a použije pro přepočet cizí měny kurz devizového trhu vyhlášený ČNB. Celním kurzem se podle článku 169 nařízení Komise (EHS) 2454/93, kterým se provádí celní kodex Společenství, rozumí kurz platný v předposlední středu v kalendářním měsíci, jenž předchází měsíci, v němž došlo k propuštění zboží do volného oběhu.¹⁸ Celní

¹⁸ GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 2011, s. 39.

kurz je možné nalézt na webových stránkách Celní správy ČR. Na této stránce v aplikaci kurzovní lístek si může plátce zobrazit platný kurz pro zvolenou zahraniční měnu v daný den, měsíc a rok.

Vyjděme opět ze situace uvedené v příkladě 8 s tím, že dovozce bude nyní povinen zahrnout do základu pro výpočet daně při dovozu i vedlejší náklady vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku.

Společnost Tools, a. s. dovezla materiál ze třetí země (Taiwan) v celkové částce 5 597,50 EUR. Ve fakturované částce byly zahrnuty také náklady na leteckou přepravu do Prahy. Celní úřad rozhodl o propuštění materiálu do volného oběhu dne 16. 2. 2012 a na dovozním JSD uvedl základ pro vyměření cla ve výši 143 044 Kč a clo ve výši 0 Kč. Na přepravním dokladu bylo uvedeno jako první místo určení v tuzemsku sídlo společnosti Tools, a. s., tj. Kroměříž. Z Prahy do Kroměříže byl materiál přepraven nákladním automobilem, přičemž dopravce si fakturoval za přepravu 200 EUR. Základ pro vyměření cla byl přepočten celním kurzem platným pro únor 2012, tj. 25,555 Kč/EUR.

V uvedeném případě tvoří základ daně při dovozu základ pro výpočet cla, vyměřené clo a vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, tj. náklady na přepravu materiálu z Prahy do Kroměříže. Tato doprava je dle § 69 ZDPH osvobozena od daně, a proto je účtována přepravní firmou bez daně. Jelikož přeprava byla fakturována v cizí měně (v EUR), je nutné provést přepočet na měnu českou. Pro účely přepočtu musí dovozce použít stejný kurz, který použil při přepočtu částek celní úřad, tj. kurz dle celních předpisů.

Výpočet základu daně a DPH se provede následovně:

- přepočet přepravy = $200 \text{ EUR} \cdot 25,555 \text{ Kč/EUR} = 5\,111 \text{ Kč}$,
- základ daně = $143\,044 \text{ Kč} + 0 \text{ Kč} + 5\,111 \text{ Kč} = 148\,155 \text{ Kč}$,
- DPH = $148\,155 \text{ Kč} \cdot 20 \% = 29\,631 \text{ Kč}$.

Problém by nastal, pokud by společnost Tools, a. s. použila pro přepočet cizí měny jiný kurz než celní a snížila tím základ daně. V tomto případě by správce daně doměřil plátcům daň, a to z přepočteného základu daně správným celním kurzem.

4.4.2. Příklad 9 – Vývoz zboží plátcem DPH

Společnost Tools, a. s. uzavřela kupní smlouvu na dodávku svých výrobků se společností Bendix Commercial Vehicle Systems LLC se sídlem v USA. Jednalo se o dodávku 110 ks vík brzdového válce pro nákladní automobily v jednotkové ceně 5,436 EUR. V rámci kontraktu byla mezi prodávajícím a kupujícím sjednána dodací doložka EXW s tím, že přepravu výrobků do USA si zajišťoval kupující sám prostřednictvím dopravce, se kterým uzavřel smlouvu o přepravě věci. Výrobky byly ze skladu dodavatele vyskladněny dne 23. 2. 2012. Firma Tools, a. s. předala fakturu pro amerického odběratele zároveň s dodávkou výrobků, tzn. že faktura byla vystavena 23. 2. 2012. Ještě téhož dne byly výrobky propuštěny do režimu vývoz. Celní úřad potvrdil výstup výrobků z území Evropského společenství dne 28. 2. 2012. Výrobky byly dodány do skladu amerického odběratele 2. 3. 2012. Fakturu za výrobky uhradil odběratel dne 8. 3. 2012.

Tools, a. s. vyvezla své výrobky do třetí země (USA). Uvedený vývoz je v souladu s § 66, a proto prodávající, český plátce, uplatní osvobození od daně. Povinnost přiznat toto osvobozené plnění má společnost Tools, a. s. ke dni, kdy výrobky skutečně opustily území Evropského společenství, tj. k 28. 2. 2012. Český plátce použije pro účely vykazování údajů o vývozu výrobků v daňovém přiznání údaje z faktury, kterou vystavil pro zahraničního odběratele. Jelikož fakturovaná částka je uvedena v cizí měně, je nutné provést přepočet cizí měny. Pro přepočet použije český plátce kurz ČNB ke dni povinnosti přiznat osvobození, tj. platný 28. 2. 2012. K tomuto datu činil kurz ČNB 24,900 Kč/EUR.

- $\text{Hodnota} = 110 \text{ ks} \cdot 5,436 \text{ EUR} \cdot 24,900 \text{ Kč/EUR} = 14\,889 \text{ Kč}.$

Uvedenou obchodní transakci vykáže společnost Tools, a. s. jako osvobozené plnění v daňovém přiznání za měsíc únor 2012 na ř. 22 v částce 14 889 Kč.

4.5. Ostatní plnění

4.5.1. Příklad 10 – Nárok na odpočet daně u dlouhodobého majetku používaného pro ekonomickou činnost i pro účely s ní nesouvisející

Tools, a. s. pořídila na základě kupní smlouvy dne 13. 2. 2012 osobní automobil Octavia Combi Active od tuzemské společnosti JUBEKA, spol. s r. o. Firma Tools, a. s. zařadila tento automobil do svého obchodního majetku a následně přidělila jednateli

společnosti. Jednatel bude vozidlo využívat zčásti pro ekonomickou činnost, která je plněním zdanitelným i osvobozeným s nárokem na odpočet daně, a zčásti pro svou soukromou potřebu. Pořizovací cena automobilu činila 397 900 Kč bez daně. Prodejce tedy uvedl na daňovém dokladu daň ve výši 79 580 Kč ($397\,900\text{ Kč} \cdot 20\%$). Tento doklad byl předán pořizovateli spolu s vozidlem 13. 2. 2012.

Společnost Tools, a. s. uplatní nárok na odpočet daně v poměrné výši, neboť automobil bude využíván jak pro ekonomickou činnost, tak i pro účely s ní nesouvisející. Z provozu ostatních vozidel ve firmě zjistí společnost, že služební vozidla jezdí v průměru 13 % pro soukromé použití. Poměrný koeficient pro krácení nároku na odpočet daně stanoví tedy ve výši 87 %.

Výpočet základu daně a DPH při pořízení automobilu se provede následovně:

- základ daně = $397\,900\text{ Kč} \cdot 87\% = 346\,173\text{ Kč}$,
- DPH = $79\,580\text{ Kč} \cdot 87\% = 69\,235\text{ Kč}$.

Tools, a. s. uvede v daňovém přiznání za měsíc únor 2012 na ř. 40 do sloupce „základ daně“ částku 346 173 Kč a do sloupce „v plné výši“ nárok na odpočet v částce 69 235 Kč. Shodné hodnoty vykáže do stejných sloupců i na ř. 47.

Ve zbývajícím období roku 2012 bude jednatel společnosti evidovat jízdy pro služební a soukromé účely.

Představme si následující modelovou situaci. Po skončení roku 2012 jednatel zjistí z knihy jízd, že celkem bylo najeto 12 461 km, přičemž jízdy pro služební účely činily 9 339 km. Poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití vozidla pro ekonomickou činnost za celý kalendářní rok 2012 tedy činí 75 % ($9\,339\text{ km}/12\,461\text{ km}$). Tento koeficient se odchyluje o více než 10 procentních bodů od poměrného koeficientu stanoveného odhadem, a proto je společnost Tools, a. s. povinna provést opravu odpočtu daně dle § 75 odst. 4 ZDPH. V prosinci 2012 sníží plátce původně uplatnění nárok na odpočet daně ve výši 69 235 Kč o 9 550 Kč.

Výpočet částky opravy odpočtu daně se provede následovně:

- $(79\,580\text{ Kč} \cdot 75\%) - 69\,235\text{ Kč} = -9\,550\text{ Kč}$.

Tools, a. s. uvede v daňovém přiznání za měsíc prosinec 2012 na ř. 45 do sloupce „v plné výši“ hodnotu opravy odpočtu daně ve výši – 9 550 Kč.

Společnost Tools, a. s. předpokládá, že bude osobní automobil využívat jak v rámci své ekonomické činnosti, tak pro soukromé použití i v následujících letech. Na konci každého kalendářního roku v rámci 5-ti leté lhůty pro úpravu odpočtu daně stanoví na základě knihy jízd poměrný koeficient dle skutečného podílu využití vozidla pro ekonomickou činnost. Pokud se tento koeficient bude lišit o více než 10 procentních bodů od skutečného poměrného koeficientu v roce pořízení automobilu, tj. rok 2012, provede plátce úpravu odpočtu daně.

Vyjděme ze situace, že společnost určí dle knihy jízd v jednotlivých letech poměrné koeficienty, které jsou uvedeny v tab. 4. 1.

Tab. 4.1 Výpočet částek úpravy odpočtu daně

Rok	Poměrný koeficient (v %)	Výpočet úpravy odpočtu daně
2012	75 %	
2013	63 %	$1/5 \cdot 79\,580 \text{ Kč} \cdot (63 \% - 75 \%) = - 1\,910 \text{ Kč}$
2014	78 %	úprava se neprovede
2015	74 %	úprava se neprovede
2016	86 %	$1/5 \cdot 79\,580 \text{ Kč} \cdot (86 \% - 75 \%) = 1\,751 \text{ Kč}$

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tab. 4. 1 vyplývá, že společnost provede úpravu odpočtu daně v letech 2013 a 2016. V roce 2013 činí rozdíl mezi poměrnými koeficienty minus 12 procentních bodů, plátce je tedy povinen vykázat částku úpravy odpočtu daně ve výši – 1910 Kč v daňovém přiznání za prosinec 2013 na ř. 60. V roce 2016 činí rozdíl mezi poměrnými koeficienty plus 11 procentních bodů. Vypočtenou částku úpravy odpočtu daně ve výši 1 751 Kč je tedy plátce oprávněn uplatnit v daňovém přiznání za měsíc prosinec 2016 na ř. 60.

4.6. Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu

4.6.1. Daňové přiznání k DPH

Společnost Tools, a. s. jako měsíční plátce DPH je povinna podat daňové přiznání za leden 2012 nejpozději do 25. února 2012 a daňové přiznání za únor 2012 nejpozději do 25. března 2012. Za zdaňovací období leden 2012 plátce vyčíslil daň na výstupu ve výši 178 336 Kč a odpočet daně ve výši 46 964 Kč. V tomto období tedy plátcí vznikla vlastní

daňová povinnost ve výši 131 372 Kč. Výše daňové povinnosti je ovlivněna především přijetím obrátového bonusu za rok 2011, na základě kterého byla společnost Tools, a. s. povinna snížit původně uplatněný odpočet daně o částku 61 497 Kč. Daňové přiznání za měsíc leden 2012 je uvedeno v příloze č. 8. Podklady, ze kterých je toto daňové přiznání sestaveno, jsou součástí přílohy č. 7. Ve zdaňovacím období únor 2012 plátcí vznikla vlastní daňová povinnost ve výši 6 592 Kč, neboť daň na výstupu činila 104 436 Kč a odpočet daně činil 97 844 Kč. Daňové přiznání za měsíc únor 2012 je součástí přílohy č. 11. Podklady pro sestavení daňového přiznání jsou uvedeny v příloze č. 10.

4.6.2. Souhrnné hlášení

Společnost Tools, a. s. je povinna podat souhrnné hlášení dle § 102 ZDPH, neboť ve sledovaném období uskutečnila dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Plátce musí podat souhrnné hlášení za měsíc leden 2012 nejpozději do 25. února 2012 a za měsíc únor 2012 nejpozději do 25. března 2012. Od 1. ledna 2010 je možné podávat souhrnné hlášení pouze elektronicky. Vyplněné formuláře souhrnných hlášení za období leden a únor 2012 v papírové podobě, které jsou uvedeny v příloze č. 9 a 12, slouží pouze jako kontrolní opis zadaných dat.

5. ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty patří v současné době mezi nejsložitější a nejdiskutovanější témata, ať už hovoříme o jejím uplatňování v tuzemsku, Evropské unii či třetích zemích.

Cílem této diplomové práce bylo teoreticky vymezit legislativní postup uplatňování DPH ve vybraných oblastech, následně ve zvoleném zdaňovacím období provést praktickou aplikaci DPH ve vybrané akciové společnosti a zároveň upozornit na nejčastější chyby plátců v analyzovaných oblastech.

Diplomová práce byla rozdělena na část teoretickou a praktickou. Teoretická část se nejprve zabývala základními principy a vývojem v oblasti DPH. Zde byla přiblížena obecná charakteristika DPH, včetně výhod a nevýhod této daně. Prostor byl také věnován harmonizaci DPH v zemích EU. V poslední části první stěžejní kapitoly byly vysvětleny nejdůležitější pojmy ZDPH, jako je předmět daně, daňové subjekty, místo plnění atd. Druhá stěžejní kapitola, která byla rovněž teoretická, obsahovala výklad legislativního postupu uplatňování DPH při spolupráci se subjekty z tuzemska, z Evropské unie a z třetích zemí. Tato kapitola se zabývala problematikou tuzemského zdanitelného plnění při obchodování se zbožím, pořízením zboží z jiného členského státu, dodáním zboží do jiného členského státu, dovozem zboží a vývozem zboží. V této části byl rovněž věnován prostor oblasti oprav základu a výše daně a také nároku na odpočet daně.

V praktické části byla pro snadnější pochopení dané problematiky provedena aplikace teoretických poznatků na několika příkladech. S použitými příklady, které vycházejí z reálného základu, se plátcí v praxi běžně setkávají. Byl zde proveden výpočet daňové povinnosti k DPH ve vybrané akciové společnosti za zdaňovací období leden a únor 2012 a následně bylo sestaveno přiznání k DPH i souhrnné hlášení. Tato část obsahovala také upozornění na nejčastější chyby, kterých se plátcí v analyzovaných oblastech dopouštějí, a návrhy na řešení těchto problémů.

Při uplatňování DPH u skont a bonusů by měli být opatrní zejména odběratelé. Z důvodu rozdílných výkladů dané problematiky ze strany Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství se dá předpokládat, že dodavatelé budou vystavovat opravné daňové doklady bez daně nebo je dokonce nebudou vystavovat vůbec. Odběratel by proto měl postupovat podle dohodnutých obchodních podmínek a ne čekat na vyjádření poskytovatele skonta či bonusu. Pokud by příjemce skonta či bonusu nesnížil nárok na odpočet daně, pak by

mu správce daně při následné daňové kontrole uložil sankci v podobě doměření daně a úroků z prodlení.

Od 1. 4. 2011 je nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně u klasických tuzemských zdanitelných plnění držba daňového dokladu. Tato změna způsobuje plátcům problémy zejména v případě, že k uskutečnění zdanitelného plnění dojde na konci měsíce či roku. Pozdnímu doručení daňového dokladu lze předejít například vystavením dokladu již před datem uskutečnění zdanitelného plnění, případně k datu uskutečnění zdanitelného plnění, využitím tzv. self-billingu mezi stálými obchodními partnery nebo zasíláním dokladů elektronickou poštou, případně jejich umístěním na webových stránkách.

Při dodání zboží do jiného členského státu je jednou z podmínek osvobození od daně prokázání, že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno. Vliv na výběr důkazního prostředku mají dodací podmínky sjednané mezi prodávajícím a kupujícím. Bude-li mezi obchodními partnery sjednána například dodací doložka EXW, nelze použít jako důkazní prostředek přepravní doklad ani dodací list. V tomto případě je nejvhodnějším důkazem prohlášení kupujícího, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu. Problematictější je posouzení, které dodání zboží do jiného členského státu je osvobozené od daně při řetězové dodávce mezi více subjekty. Z tohoto důvodu byl v diplomové práci uveden jeden z nových judikátů Evropského soudního dvora, jenž by mohl sloužit jako řešení těchto sporných situací.

Častá chyba, které se plátcí dopouštějí při dovozu zboží, spočívá v nezahrnutí všech vedlejších výdajů do základu daně. Pro správné stanovení základu DPH je tedy vhodná spolupráce s celním deklarantem, který má k dispozici informace o tom, jaká část vedlejších nákladů byla již započítána do celní hodnoty. Dovozeči také často používají nesprávný přepočítací kurz pro případný přepočet vedlejších výdajů.

Novela ZDPH účinná od 1. 4. 2011 přinesla zásadní změnu pro uplatnění nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku využívaného pro ekonomickou činnost i pro účely s ní nesouvisející. Od tohoto data již nelze uplatnit při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně v plné výši a následně provádět dodanění soukromého použití. Nároku na odpočet daně v poměrné výši byl věnován příklad 10, který byl doplněn o další povinnosti spojené s tímto tématem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) Odborné knihy

1. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 4. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2010. 341 s. ISBN 978-80-7273-164-0.
2. BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.
3. FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.
4. GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
5. GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2011 – výklad s příklady*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1.
6. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňové teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
8. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 583 s. ISBN 978-80-7263-669-3.
9. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2011*. 19. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3800-0.
10. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

11. PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA. 2011: *Quick Reference to European VAT Compliance*. 1.vyd. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
12. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
13. ŠIROKÝ, Jan. a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

b) Články v odborných časopisech

1. NOVÁKOVÁ, Miroslava a Pavla STRAKOŠOVÁ. Trable s daňovými doklady po 1. 4. 2011. *DPH aktuálně – novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*. 2011, č. 15, p. 1. ISSN 1214-7540.
2. LANGEROVÁ, Dana. Novela zákona o DPH 2011 – nárok na odpočet. *DPH aktuálně – novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*. 2011, č. 12 – 13, p. 3. ISSN 1214-7540.
3. LANGEROVÁ, Dana. Oprava základu daně a výše daně v roce 2012. *DPH aktuálně – novinky z legislativy a praxe pro plátce DPH*. 2012, č. 1, p. 1. ISSN 1214-7540.

c) Elektronické dokumenty

1. BENDA, Václav. *Chyby a omyly plátců při uplatňování DPH při dovozu a vývozu zboží* [online]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 4. 8. 2005 [cit. 2012-03-15]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1523v1499-chyby-a-omyly-platcu-pri-uplatnovani-dph-pri-dovozu-a-vyvoz/>
2. BULLA, Miroslav. *Elektronická fakturace – 3. část* [online]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 28. 4. 2010 [cit 2012-02-14]. Dostupné z:

http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9670v12544-elektronicka-fakturace-3-cast/?search_query=elektronick%C3%BD+da%C5%88ov%C3%BD+doklad&search_results_page=1

3. CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Kurzovní lístek* [online]. [cit. 2012-03-15]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/kurzy.aspx>
4. DEJDAROVÁ, Romana a Roman KONEČNÝ. *Daně aktuálně: Dodání zboží do jiného členského státu v judikatuře Evropského soudního dvora* [online]. Mandantenbrief, duben 2011 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/mb/mb1104c.pdf
5. DELOITTE. *C-430/09 Euro Tyre Holding BV* [online]. Leden 2011 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Tax%20Legal%20News/tax_legal_news_cz_1101.pdf
6. EUR-Lex. *Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 16. prosince 2010* [online]. 16. prosince 2010 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0430:CS:HTML>
7. EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. 2012 [cit. 2012-03-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
8. EUROPEAN COMMISSION. *VAT Validation* [online]. [cit. 2011-09-16]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do
9. HANUŠ, Pavel. *Rekapitulace základních změn v Zákoně o DPH (zákon č. 235/2004 Sb. v platném znění) účinných od 1. ledna 2012* [online]. 18. 12. 2011 [cit. 2012-01-25]. Dostupné z: <http://www.praktickeucetnictvi.cz/soubory/zmeny-v-dph-od-1-1-2012-80.pdf>

10. Kurzovní lístek ČNB [online]. Partners media, s. r. o. [cit. 2012-02-17]. Dostupné z:
<http://www.penize.cz/kurzy-men>
11. PLEŠINGR, Tomáš. *Připravovaná novela zákona o dani z přidané hodnoty od 2012* [online]. Fučík & partneři s. r. o., 4. 11. 2011 [cit. 2012-01-25]. Dostupné z:
<http://www.fucik.cz/odborny-clanek/138/pripravovana-novela-zakona-o-dani-z-pridane-hodnoty-od-2012/>
12. *Přiznání k DPH* [online]. Finance media, a. s., 2012 [cit. 2012-03-28]. Dostupné z:
<http://www.finance.cz/download/767-priznani-k-dph/>
13. REINOHA, Marek. *Dodací doložky INCOTERMS 2000 a jejich vliv na uplatňování DPH při realizaci mezinárodních obchodních transakcí* [online]. 24. 4. 2006 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: <http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/incoterms.pdf>
14. REINOHA, Marek. *Základ pro výpočet cla jako součást základu DPH při dovozu zboží* [online]. 7. 3. 2006 [cit. 2012-03-15]. Dostupné z: <http://www.reinoha-consulting.cz/dokumenty/zaklad%20pro%20vypocet%20cla.pdf>
15. SAGIT. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* [online]. 2012 [cit. 2012-01-25]. Dostupné z:
http://www.sagit.cz/pages/uztxt.asp?tema_id=9&cd=14&typ=r&refresh=yes&det=&levelid=460218&datumakt=1.1.2012&full=y
16. SOBOTKOVÁ, Veronika. *Bonusy a skonta z hlediska DPH* [online]. Vladimír Rajnýš, daňový poradce, 18. 10. 2011 [cit. 2012-02-03]. Dostupné z:
<http://www.rajnys.cz/node/35>
17. *Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty* [online]. ASPEKT HM, s. r. o., 2012 [cit. 2012-03-28]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/sablony/s9-souhrnne-hlaseni-dph.aspx>
18. *Vzor faktury pro plátce DPH* [online]. Finance media, a. s. [cit. 2012-03-28]. Dostupné z:
<http://firmy.finance.cz/download/308-faktura/>

19. *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online].

Česká daňová správa, 17. 3. 2011 [cit 2012-03-21]. Dostupné z:

<http://www.zivnostnik.cz/zmeny-v-pravidlech-pro-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-od-1-4-2011-cid256129/>

d) Další zdroje

1. Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. 2010.
2. Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně B. 2010.

SEZNAM ZKRATEK

a. s.	akciová společnost
aj.	a jiné
apod.	a podobně
AT	kód Rakouska
atd.	a tak dále
CIF	Cost, Insurance and Freight – náklady, pojištění a přepravné (... ujednaný přístav určení) – dodací podmínka INCOTERMS
CZ	kód České republiky
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DE	kód Německa
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
ETH	Euro Tyre Holding BV
EU	Evropská unie
EUR	euro
EXW	Ex Works – ze závodu (... ujednané místo) – dodací podmínka INCOTERMS
FR	kód Francie
FÚ	finanční úřad
IČ	identifikační číslo
JSD	jednotný správní doklad
Kč	česká koruna
km	kilometr
ks	kus
např.	například
obr.	obrázek
ODD	opravný daňový doklad

odst.	odstavec
OID	osoba identifikovaná k dani
pdf	Portable Document Format – přenosný formát dokumentů
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
př.	příklad
resp.	respektive
ř.	řádek
Sb.	sbírka
Společenství	Evropské společenství
spol. s r. o.	společnost s ručením omezeným
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tab.	tabulka
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
USA	United States of America – Spojené státy americké
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

SEZNAM SYMBOLŮ

/	děleno
·	krát
-	minus
§	paragraf
+	plus
%	procento

SEZNAM OBRÁZKŮ

- Obr. 2.1 Všechny firmy jsou plátcí DPH (částky jsou uvedeny v Kč)
- Obr. 2.2 Firma B není plátcem DPH (částky jsou uvedeny v Kč)
- Obr. 3.1 Pořízení zboží z EU do ČR od osoby registrované k dani v jiném členském státě
- Obr. 3.2 Dodání zboží z ČR do EU osobě neregistrované k dani v jiném členském státě
- Obr. 3.3 Dodání zboží z ČR do EU osobě registrované k dani v jiném členském státě
- Obr. 3.4 Dovoz zboží plátcem
- Obr. 3.5 Vývoz zboží plátcem

SEZNAM TABULEK

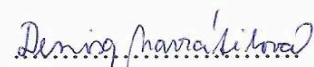
- Tab. 2.1 Výpočet daňové povinnosti
- Tab. 2.2 Sazby daně z přidané hodnoty v % k 1. 1. 2012
- Tab. 4.1 Výpočet částek úpravy odpočtu daně

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2012


Bc. Denisa Navrátilová

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Vzor běžného daňového dokladu
- Příloha č. 2 Vzor daňového dokladu při pořízení zboží z jiného členského státu EU
- Příloha č. 3 Vzor daňového dokladu na dodání zboží do EU, na které se vztahuje osvobození od daně
- Příloha č. 4 Vzor opravného daňového dokladu
- Příloha č. 5 Vystavená faktura na dodání výrobků v rámci tuzemska plátcí DPH (fakturace v cizí měně)
- Příloha č. 6 Vystavený opravný daňový doklad na opravu základu daně při dodání výrobků osobě, která je registrována k dani v jiném členském státě EU
- Příloha č. 7 Podklady pro zpracování daňového přiznání k DPH za měsíc leden 2012
- Příloha č. 8 Daňové přiznání k DPH za měsíc leden 2012
- Příloha č. 9 Souhrnné hlášení za měsíc leden 2012
- Příloha č. 10 Podklady pro zpracování daňového přiznání k DPH za měsíc únor 2012
- Příloha č. 11 Daňové přiznání k DPH za měsíc únor 2012
- Příloha č. 12 Souhrnné hlášení za měsíc únor 2012